



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.730146/2016-57
ACÓRDÃO	9303-015.490 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL ASA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ENTENDIMENTO EM CONSONÂNCIA COM O FIXADO PELO STJ NO ERESP N.º 1.517.492/PR

Em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, os créditos presumidos de ICMS não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, observado que tais créditos se revestem 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.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pelo conhecimento, à luz do paradigma 9303-013.338. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do Acórdão nº 3201-010.150, de 20/12/2022, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. PASSIVO FICTÍCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL.

A manutenção no passivo de obrigações não comprovadas acarreta a incidência da contribuição não cumulativa por força de previsão legal específica.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCIDÊNCIA.

Apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento as bonificações recebidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2012, 2013
EMENTA. DESNECESSIDADE DE REPRODUÇÃO.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma fundamentação legal que ensejaram o lançamento de ofício da Cofins, dispensa-se aqui a reprodução da ementa de mesmo teor.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

AUDITORIA FISCAL. VALORES DEVIDOS NÃO DECLARADOS EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tendo sido apurados, com base na contabilidade, valores das contribuições não cumulativas não declarados em DCTF, ainda que recolhidos, o lançamento de ofício se impõe, para fins de se constituírem os respectivos créditos tributários.

Síntese dos Fatos

Trata-se de processo interposto em razão de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte para se contrapor à lavratura de autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, decorrentes da apuração de (i) falta de inclusão na base de cálculo das receitas presumidas a partir de passivos inexistentes, (ii) insuficiência de recolhimento da contribuição, (iii) falta de inclusão na base de cálculo das receitas de bonificação e (iv) falta de inclusão na base de cálculo de outras receitas operacionais (subvenções estatais).

Constam do Relatório de Auditoria Fiscal as seguintes constatações:

a) não se encontram presentes as características conclusivas do Parecer Normativo CST nº 112/1978 necessárias para que as subvenções de ICMS dadas pelos Estados de Pernambuco e Paraíba possam ser admitidas como “de investimento” e dessa forma serem passíveis de exclusão das bases de cálculo das contribuições PIS/Cofins;

b) a partir do confronto entre os dados contidos em planilhas apresentadas pelo contribuinte e os valores declarados em DCTF, constataram-se diferenças das contribuições não declaradas ou não pagas, em diversos períodos de apuração;

c) falta de inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas de bonificação recebidas no período;

d) a fiscalizada mantinha registrados em sua contabilidade saldos passivos que não constituíam efetivas obrigações, ou porque já haviam sido pagos sem os devidos registros na contabilidade ou porque não foram comprovadas as suas exigibilidades, tendo-se por caracterizado presunção legal de omissão de registro de receitas;

e) a empresa deixou de computar na apuração das bases de cálculo das contribuições não cumulativas as receitas de subvenção de ICMS (Prodepe e Fain), receitas essas consideradas como subvenções para custeio, sujeitas à tributação.

Na Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência dos autos de infração, alegando o seguinte:

1) nulidade dos autos de infração em razão da ocorrência de vício material, dada a impossibilidade de se apurarem apenas débitos das contribuições não cumulativas sem se descontarem os créditos respectivos;

2) os incentivos fiscais do Prodepe (fomento de investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista no Estado de Pernambuco – Crédito presumido de ICMS/Subvenção de investimentos) e do Fain (incentivo fiscal do ICMS dado pelo Estado da Paraíba - Vitamilho) não se enquadram no conceito de receita para fins de incidência das contribuições não cumulativas (repercussão geral já reconhecida pelo STF), pois trata-se de subvenções para investimento, cuja tributação ocorre apenas na hipótese de destinação diversa da prevista, nos termos art. 18, § 1º, da Lei nº 11.941/2009;

3) necessidade de se considerarem os investimentos no Ativo Imobilizado ocorridos em 2012 e 2013 para fins de se reconhecerem, como subvenções para investimento, os incentivos fiscais do ICMS, considerando-se, ainda, a desnecessidade de o investimento abranger todo o montante do incentivo;

4) os créditos presumidos não acarretam aumento patrimonial, pois trata-se de valores recebidos gratuitamente de terceiros, sem contraprestação, que não se caracterizam como ingresso de numerário ou de direito no Ativo, não indicando, por conseguinte, capacidade contributiva do beneficiário;

5) improcedência da exigência da diferença entre o valor contabilizado e o valor constante da DCTF, pois, na verdade, houve recolhimento a maior, conforme comprovantes anexos;

6) improcedência da presunção de omissão de receita em decorrência da manutenção equivocada de saldos no Passivo (reversões de provisões, valores de depósitos bancários não identificados, devoluções de vendas etc.), cujos valores vieram a ser baixados em 2013 para conta de resultado denominada “outras despesas indedutíveis”;

7) as contribuições não cumulativas não incidem sobre bonificações recebidas de fornecedores em mercadorias (natureza de doação), tratando-se de premiação dada em razão de relações comerciais, tendo as mesmas características dos descontos incondicionais, cuja entrada não acarreta desconto de créditos.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Impugnação, excluindo dos autos de infração valores comprovadamente pagos a maior do que os informados na DCTF.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário onde reiterou seu pedido, salvo em relação à preliminar de nulidade, repisando os argumentos de defesa, sendo aduzido, ainda, que (i) não cabe à DRJ e nem à autoridade fiscal discutir normas jurídicas exaradas pelos Estados da Federação, (ii) o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem jurisprudência assentada no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra o conceito de receita para fins de incidência das contribuições e (iii) a DRJ reconheceu apenas parte dos valores pagos a maior, não acatando, equivocadamente, aqueles vinculados a PER/DComps ainda não apreciados.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, em julgamento realizado em 20 de dezembro de 2022, por maioria de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir dos autos de infração as parcelas relativas aos créditos presumidos de ICMS instituídos e concedidos pelos Estados de Pernambuco (Prodepe) e Paraíba (Fain), vencido o conselheiro Márcio Robson Costa, que dava provimento em maior extensão, no sentido de também excluir do lançamento as parcelas relativas a bonificações.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Alega a Fazenda Nacional, em seu recurso especial, haver divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária (art. 44 da Lei 4506 de 1964, art. 30 da Lei nº 12.973/2014, LC nº 160/2017) na definição de subvenção de investimento, seja no que toca à forma de contabilização das subvenções pelo contribuinte, seja no tocante à ausência de “parâmetros específicos das leis estaduais sobre como os recursos serão destinados na implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos no ente subvencionante, com a indicação de diretrizes, assim consideradas metas a serem cumpridas, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos”, bem como na necessidade de inclusão dos valores relativos ao crédito de ICMS concedido pelos Estados de Pernambuco e Paraíba na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Para tanto indicou como paradigmas os Acórdãos 9101-004.196, 9303-013.088 e 1302-003.085.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 3.994/4.004 afastou o Acórdão 1302-003.085 como paradigma por entender que ele apenas reforça o argumento da Recorrente pela impossibilidade da exclusão dos créditos presumidos concedidos pelos estados da federação da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins e, ao final, admitiu o Recurso Especial interposto.

Em suas razões recursais, alega a Fazenda Nacional que:

- a subvenção é um tipo de despesa pública, que é objeto das normas de direito financeiro, cuja realização pelo Estado, como todas as demais, depende de norma legal autorizativa e da existência de dotação orçamentária;
- as subvenções econômicas destinadas a empresas privadas não visam cobrir todas as suas despesas de custeio, mas apenas despesas específicas, consoante os arts. 18 e 19 da Lei n.º 4.320/64;
- consoante o art. 18, as subvenções econômicas poderão servir para a cobertura dos “déficits de manutenção das empresas públicas”, ou seja, tais subvenções não se prestam para liquidar dívidas das empresas privadas;
- a lei não prevê que as subvenções econômicas sejam utilizadas em investimentos na produção ou comércio, seja por pessoa componente da administração pública ou entes privados;
- o Estado pode transferir capital para empresas de direito privado, para que estas realizem os “investimentos” ou as “inversões financeiras”;
- o beneficiário da transferência de capital irá realizar um “investimento” ou uma “inversão financeira”, e portanto, a receita será obrigatoriamente aplicada na aquisição de bens de capital;
- não cabe “ao Poder Público concorrer para o aumento do patrimônio das empresas de fins lucrativos, com transferências de recursos que se originam de fontes públicas de receita”;
- a subvenção econômica pode ser concedida aos particulares, desde que autorizada por lei, mas deverá ser utilizada para cobrir despesas específicas de produtores de gêneros alimentícios ou outros materiais;
- a destinação dos recursos recebidos, portanto, é importante na determinação da subvenção para investimentos, que se caracteriza pela aplicação dos recursos correspondentes na implantação ou expansão de empreendimento econômico;
- não obstante as alterações promovidas pela LC nº 160/17, o caput do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dispôs sobre o conceito das subvenções para investimentos como transferências de recursos dos entes subvencionantes que são concedidas a título de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos;
- deve restar demonstrada, na legislação elaborada pelo ente subvencionante, de forma objetiva, que os recursos decorrentes das subvenções devam ser destinados para estimular a implantação de

empreendimentos econômicos, ou expandir empreendimentos econômicos, com parâmetros específicos dispondo sobre a implantação ou expansão do investimento;

- no caso dos autos, como bem ressaltado pelo Fiscal autuante, não há nenhuma menção na legislação estadual estabelecendo diretrizes para implantar ou expandir os empreendimentos econômicos (trazendo metas a serem cumpridas como prazo para instalação ou ampliação da empresa, evolução do faturamento, da produção, do número de empregos, por exemplo), razão pela qual não podem ser considerados como subvenções para investimentos;
- o benefício fiscal, caracterizado pela redução do valor a ser arrecadado pelo contribuinte, não pode ser qualificado como subvenção para investimento, mas para custeio, devendo seus valores serem computados na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- tanto o incentivo federal, quanto o estadual caracterizam-se como subvenção, consideradas receitas e albergadas no conceito de faturamento, devendo, portanto, ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
- somente a partir da edição da Lei 12.973/2014, as subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- como os fatos geradores são anteriores à inovação legislativa citada, as subvenções, inclusive as de investimento, são alcançadas pela incidência do PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em contrarrazões, sustenta a Contribuinte que

- não há divergência real entre o julgado recorrido e o entendimento desta Douta CSRF, uma vez que esta equipara os incentivos fiscais de ICMS do estado da Paraíba (como o FAIN) à subvenção de investimento, sem necessidade de perquirir sobre a natureza de subvenção de custeio ou de investimento, já que, no regime legal atual, ambos teriam a mesma repercussão jurídica sobre a matéria em debate;
- a 1ª Turma desta Colenda CSRF, no acórdão nº 9101-006.583, se filiou ao entendimento de que “não haveria como considerar as subvenções como integrante da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ainda que houvesse discussão sobre a natureza dessa subvenção – se subvenção para custeio ou subvenção para investimento. Ademais, também é importante observar que as discussões em torno desse tema foram

solucionadas com a edição da Lei Complementar nº 160/2017, que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12.973/14”;

- não assiste razão à União em sua discordância quanto ao enquadramento dado pelo acórdão recorrido aos créditos presumidos de ICMS instituídos e concedidos pelos Estados de Pernambuco (Prodepe) e Paraíba (Fain) como subvenções de investimento, já que o conceito adotado está alinhado com as decisões atuais do CARF e desta Colenda CSRF;
- não procede o argumento da União de que somente a partir da edição da Lei 12.973/2014, as subvenções de investimentos foram excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS, mormente considerando a previsão expressa de aplicação do disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 aos processos ainda em curso, como é o caso deste.

Do Recurso Especial da Contribuinte

Alega a Contribuinte em seu Recurso Especial haver divergência de interpretação legislativa quanto ao conteúdo do art. 1º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, notadamente no tocante (i) à impossibilidade de modificar o lançamento em decisão de ofício, uma vez que o lançamento se encontra amparado no fundamento jurídico de que toda e qualquer bonificação recebida em mercadorias configura receita tributável porque não está expressamente prevista nas exceções previstas no §3º do art. 1º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 2401-009.989 e 3002-001.972; e (ii) à inexistência de receita tributável pelo PIS e pela COFINS quanto às bonificações, indicando como paradigmas os Acórdãos 9303-013.388 e 3402-002.092.

Em suas razões recursais, sustenta a Contribuinte que

- a fundamentação utilizada pela 1ª TO/2ª Câmara/3ª Seção dispensa a motivação jurídica utilizada para o lançamento (toda e qualquer bonificação recebida em mercadoria é receita tributável) e introduz de ofício novo critério jurídico para a cobrança (as bonificações recebidas em mercadoria não são receitas tributáveis desde que concedidas em nota fiscal);
- a mudança do fundamento jurídico macula o lançamento também no tocante à sua materialidade vez que se escora na conta contábil e não nas notas fiscais;

- a nova fundamentação jurídica do lançamento, apresentada apenas no julgamento do recurso voluntário do contribuinte, vulnera os princípios do contraditório e da ampla defesa;
- as bonificações em questão têm origem no recebimento de mercadorias, ou seja, são bonificações recebidas de fornecedores, em mercadorias;
- trata-se de premiação dada por fornecedor em função das relações comerciais desenvolvidas entre as partes, que tem as mesmas características de descontos incondicionais e são registradas contabilmente a débito de estoque e a crédito de custo;
- pela entrada da bonificação, por ocasião do registro do estoque (matéria prima/insumos), não é gerado crédito de PIS e COFINS, de forma que é totalmente improcedente a pretensão de fazer incidir sobre tais bonificações as aludidas contribuições, no regime não cumulativo;
- as contribuições para o PIS e a COFINS incidem sobre as receitas operacionais e no presente caso trata-se de bonificações em mercadorias, que não têm natureza jurídica de receita, na verdade, são redutores de custos.

O recurso especial foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade fls. 4.031/4.041, tendo a Fazenda Nacional apresentado suas contrarrazões às fls. 4.043/4.063, alegando, em preliminar, que

- não se verifica a divergência necessária a sustentar parte do recurso interposto pelo contribuinte;
- no caso julgado nos autos, as bonificações tratam de mercadorias recebidas de fornecedores a título de premiação ou doação em razão de relações comerciais;
- no caso julgado no acórdão paradigma nº 9303-013.338, ‘trata-se de “um valor pago pelo fornecedor, que não constam (sic) das notas fiscais, só podem ser consideradas como ingresso, recebimento e não “bonificação e desconto”’;
- não há que se falar em divergência de entendimentos uma vez que as circunstâncias em que apoiadas as decisões paradigma e recorrida são diversas;
- o acórdão paradigma n.º 3402-002.092 não serve como tal em razão de sua superação pelo acórdão n.º 9303-003.810, e que fixou o mesmo entendimento do acórdão recorrido.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional que

- os valores recebidos pela autuada dos fornecedores, na denominação contábil de bonificações recebidas, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;
- as receitas de bonificações não se encontram no rol exaustivo do parágrafo 3º dos artigos 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, e devem compor a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS;
- a receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo;
- o recebimento de mercadorias diretamente de seus fornecedores, a título de premiação ou doação, para qualquer finalidade, representa receitas porque diminuíram o passivo da recorrente e aumentaram o seu patrimônio (lucro), o seu ativo;
- os descontos incondicionais cujas receitas são excluídas da base de cálculo das contribuições são os descontos concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto, mediante liberalidade do vendedor, no caso, a contribuinte;
- a exclusão da base de cálculo é para o bonificador, não tendo qualquer efeito o desconto ser incondicional para o receptor, pois para ele, qualquer desconto recebido, condicional ou incondicional, é tributável pelo PIS e COFINS;
- analisando-se as bonificações em discussão, resta claro que representam a entrada de recursos que não se sujeitam a reservas ou condições futuras e não são provenientes de aporte dos proprietários. Evidente, portanto, que devem ser consideradas receitas (é importante esclarecer que tais receitas não se confundem com receitas financeiras, sendo passíveis, portanto, de tributação), mas não receitas decorrentes da venda de produtos;
- as bonificações em mercadorias são recebidas pela Recorrente gratuitamente, por diversos motivos, sendo certo que referidas receitas de bonificações de mercadorias configuram receitas de doações/premiações recebidas pela recorrente, tributadas pelo PIS e COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Recurso do Contribuinte***Do conhecimento***

O recurso especial da Contribuinte é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados, face aos argumentos pelo seu não conhecimento trazidos em sede de contrarrazões.

Preliminarmente, observa-se que o Despacho de Admissibilidade de fls. 4.031/4.041 não acolheu o recurso especial quanto à matéria modificação do fundamento jurídico do lançamento pelo acórdão recorrido, por ausência de prequestionamento da matéria, bem como pela ausência efetiva da alegada modificação:

Não, porém, o primeiro tema: a modificação do fundamento jurídico do lançamento em decisão de ofício. Além de o tema não ter sido expressamente referido no acórdão recorrido, vale dizer, a possibilidade de a decisão colegiada modificar o critério jurídico do lançamento, o fato é que modificação não houve.

Como destacou o Relator do acórdão recorrido, “A previsão normativa de exclusão da base de cálculo 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 recebidas em mercadorias dependentes de eventos futuros (“relações comerciais”)”. Só se poderia excluí-las das base de cálculo se, nos termos do Acórdão CSRF nº 9303-005.977 (a sua ementa foi, como fundamento, expressamente transcrita no acórdão recorrido), as bonificações constassem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependessem de evento posterior à emissão desse documento, ou seja, caso apresentassem a forma de descontos incondicionais. Portanto, e isso é óbvio, não se afastou o fundamento que embasou o lançamento, para fundamentá-lo com outro, mas apenas se disse em que condição a exclusão das bonificações da base de cálculo do PIS/Cofins seria permitida.

Quanto à segunda matéria, tributação das bonificações pelas contribuições sociais PIS e Cofins, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 9303-013.338 e 3402-002.092, os quais dispõem em suas ementas quanto ao ponto sob análise:

Acórdão paradigma nº 9303-013.338:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010 PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.

Acórdão paradigma nº 3402-002.092:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010 PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade.

O Acórdão recorrido (3201-010.150) consignou em sua ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCIDÊNCIA.

Apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento as bonificações recebidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição.

O acórdão n.º 3402-002.092, proferido em 23 de julho de 2013, foi reformado, em 26 de abril de 2016, pelo acórdão n.º 9303-003.810, data esta anterior à propositura do Recurso Especial do Contribuinte, interposto em 23 de janeiro de 2023.

A reforma realizada pelo Acórdão n.º 9303-003.810 foi no exato sentido de considerar as bonificações como receita e determinar a incidência das contribuições PIS e COFINS sobre elas, em absoluta consonância com o acórdão recorrido. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ademais, estabelece o inciso II do § 12 do art. 118 do RICARF que acórdãos reformados na data da interposição do Recurso Especial não poderão servir como paradigmas, razão pela qual não pode ser aceito como tal o Acórdão n.º 3402-002.092.

Quanto ao Acórdão n.º 9303-013.338, verifico não haver similitude fática com a Recorrente, haja vista que naquele processo tratava-se de empresa atuante no comércio varejista de hipermercados.

Nos presentes autos, por seu turno, trata-se de empresa com atividade operacional (principal) de código de atividade (CNAEFiscal): 2061-4-00 - Fabricação de sabões e detergentes sintéticos e código da natureza jurídica: 206-2 - Sociedade Empresária Limitada, consignando o art. 4º do seu contrato social que o “objeto da sociedade é a industrialização, prestação de serviços, comercialização e exportação de produtos saneantes domissanitários, dentre outras.

Como se vê, a dessemelhança fática entre os arestos recorrido e paradigma é de clareza hialina, haja vista a divergência entre os objetos sociais dos contribuintes. Este quadro fático gera uma impossibilidade de cotejo das rubricas em discussão com o do acórdão recorrido e, por consequência, a inviabilidade de caracterização do dissídio jurisprudencial.

Com estes fundamentos, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Do Recurso da Fazenda Nacional

Do conhecimento

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Em que pesem os argumentos da Recorrida quanto à ausência de “*divergência real entre o julgado recorrido e o entendimento desta Doutra CSRF*”, o Despacho de Admissibilidade deixou com clareza cristalina a sua existência:

Segundo consta do acórdão recorrido, reconheceu-se que os “incentivos fiscais relativos ao ICMS (no caso nele tratado, trata-se de crédito presumido) são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no referido artigo da lei”. Por seu turno, os acórdãos paradigmas concluíram que, para que possa ser enquadrada como subvenção para investimento, deveriam ser observados certos requisitos previstos nos diplomas legais que disciplinam a matéria – requisitos cujo cumprimento, como se verifica, foi dispensado no acórdão recorrido.

A exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins é, como percebe, mera consequência do reconhecimento, como subvenção, dos valores concedidos pelos Estados.

Cabe ressaltar, por fim, que todos os acórdãos ora confrontados versam sobre períodos de apuração anteriores ao início da vigência da Lei nº 12.973/2014.

Com estes fundamentos, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

No mérito, cinge-se a questão a ser analisada por esta Câmara Superior à definição da possibilidade de exclusão, ou não, da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins não cumulativos do crédito presumido de ICMS concedido pelos Estados federados.

Sustenta a Recorrente pela impossibilidade de tal exclusão, por entender que tais valores não se enquadram no conceito de receita tributável pelas contribuições sociais.

A matéria encontrava-se regulada pelos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014, acrescidos pelo art. 9º da Lei Complementar n.º 160/2017, *verbis*:

Art. 9º O art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

"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."

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei no 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Desta forma, os benefícios fiscais de ICMS foram submetidos ao regime jurídico das subvenções para investimento a partir da inclusão dos §4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 pela Lei Complementar n.º 160/2017.

Não nos esquecemos da revogação do art. 30 da Lei n.º 12.973/2014 pelo art. 21, inciso IV da Lei n.º 14.789/2023. Entretanto, esta revogação não pode produzir efeitos retroativos.

No âmbito judicial, a exclusão dos valores relativos aos créditos de ICMS concedidos pelos Estados da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins foi objeto de deliberação pelo Superior Tribunal de Justiça no AgInt no AREsp 1958353/SC cuja ementa dispõe:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, DA CSLL, DO PIS E DA COFINS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. ENTENDIMENTO FIXADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ NO ÂMBITO DOS ERESP N 1.517.492/PR,

DJE 1º/2/2018. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança em que a parte autora pretende provimento jurisdicional para afastar a inclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ, da CSLL do PIS e da COFINS. Na sentença a segurança foi concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. **II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como do PIS e da Cofins, observado que tal crédito não caracteriza, a rigor, acréscimo de faturamento capaz de repercutir na base de cálculo da contribuição. Verifica-se ainda que a inclusão do referido crédito, na base de cálculo dos referidos tributos, acaba por violar o pacto federativo, pois a medida impõe uma limitação na eficácia de benefícios fiscais concedidos pelos estados.**

Nesse mesmo sentido, destacam-se: (AgInt no AgInt no REsp n. 1.673.954/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/6/2020, DJe 24/6/2020, AgInt no AgInt no REsp n. 1.657.064/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 29/4/2020, DJe 4/5/2020 e AgInt no REsp n. 1.813.047/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 10/3/2020, DJe 17/3/2020). III - No mérito, compulsando detidamente os autos, verifica-se que a decisão proferida pelo Tribunal de origem, de que o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista que não caracteriza acréscimo de faturamento que repercute na base de cálculo da contribuição, vai ao encontro da jurisprudência do STJ. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.813.018/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 27/9/2021, DJe 1º/10/2021; e AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/12/2021, DJe 17/12/2021. IV - Registra-se que a novel legislação (Lei Complementar n. 160/2017), que acrescentou os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n. 12.973/2014, estabeleceu condições para excluir os benefícios fiscais de ICMS considerados subvenção para investimento da base de cálculo da tributação incidente sobre o lucro real. V - Deve ser afastada a tese da Fazenda Nacional sobre a aludida incidência. VI - Agravo interno improvido (AgInt no AREsp 1958353 / SC, RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 13/06/2022, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJe 15/06/2022). (destacamos)

Destaque-se não ser aplicável ao presente caso o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Tema n.º 1.182, haja vista tal tema tratar da inclusão ou não dos benefícios fiscais de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Destaque-se, ainda, que a matéria teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 27 de agosto de 2015, sem que tenha havido julgamento até a presente data.

No caso dos presentes autos, cumpre frisar que o incentivo fiscal concedido pelo Estado de Pernambuco através da Lei n.º 11.675/99 (Prodepe) tem como finalidade a atração e o fomento de investimentos na atividade industrial e no comércio atacadista do Estado; enquanto o incentivo concedido pelo Estado da Paraíba por meio da Lei n.º 4.866/86 (Fain) visa a concessão de estímulos financeiros à implantação, à realocização, à revitalização e à ampliação de empreendimentos industriais que sejam declarados de relevante interesse para o desenvolvimento do Estado.

Em resumo, ambos os incentivos fiscais são destinados ao desenvolvimento econômico dos Estados, razão pela qual tais créditos presumidos de ICMS não podem ser tributados pelas Contribuições PIS e Cofins.

Por entender que os créditos presumidos de ICMS tratados nos presentes autos se revestem 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, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte e por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa