



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720066/2017-61
ACÓRDÃO	3101-004.442 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALCATEIA DISTRIBUIDORA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo pelo qual não caracteriza hipótese de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS.

PIS E COFINS. DESCONTOS COMERCIAIS. BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Ramon Silva Cunha, que davam parcial provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte:

I - DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2/15), abrangendo os períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2012, que totalizaram créditos tributários, respectivamente, de R\$ 808.500,01 e R\$ 3.724.000,89, incluindo multa de ofício (75 %) e juros de mora.

A autuação ocorreu em virtude de insuficiência de recolhimento das contribuições no período acima identificado, decorrente de omissão de receita sujeita ao PIS e à Cofins, conforme descrito no Termo de Verificação de fls. 16/32, a seguir sintetizado:

• *O contribuinte reduziu indevidamente as bases de cálculo das contribuições ao omitir receitas provenientes de:*

- *subvenções de custeio auferidas através de créditos presumido de ICMS;*
- *bonificações recebidas e não oferecidas à tributação.*

I.1. Crédito Presumido de ICMS

• *Citando a legislação que trata das subvenções para fins tributários, esclarece a autoridade fiscal que somente as subvenções de investimento não deverão ser computadas na determinação das bases de cálculo das contribuições, devendo obedecer premissas bem delimitadas: manifestação do subvencionador de que os recursos tenham destinação específica; que a destinação seja rigorosamente observada pelo subvencionado; e que haja sincronia entre a ação do subvencionado e a expectativa do órgão concedente.*

• *Ocorre que no Decreto nº 42.649/2010, do Estado do Rio de Janeiro, não há qualquer manifesta intenção do ente público de que os recursos originados a partir dos créditos presumidos tivessem destinação específica; não são previstas contrapartidas ou metas para a obtenção dos benefícios, prejudicando, de pronto, a possibilidade de ocorrência de subvenção para investimento.*

• *Conclui que a receita relativa ao crédito presumido de ICMS, concedido por meio do Decreto nº 42.649/2010, não constitui subvenção para investimento, mas benefício fiscal, enquadrando-se como subvenção para custeio ou operação. O valor do crédito presumido deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelo que a omissão foi objeto de lançamento fiscal, consubstanciado nos presentes autos de infração lavrados.*

I.2. Bonificações Recebidas

• *Entende a Fiscalização que não procede a pretensão do contribuinte ao caracterizá-las como bonificações incondicionais e, dessa forma, afastá-las da tributação das contribuições.*

• *A análise dos registros e contrapartidas da conta de receita 41010203 - Bonificações Recebidas, desqualifica a argumentação do contribuinte, como se demonstra:*

a) *A conta apresenta, na totalidade de seus lançamentos a crédito, apenas 3 tipos de histórico:*

- *CAMBIO CONTR xx/XXXXXX*
- *PRÊMIOS DE FORNECEDORES*
- *VLR. DAS COMPRAS CONF. REG. APUR. DE ICMS*

b) *Além destes, e correspondendo a valores da ordem de R\$ 2.330.329,52, são detectados lançamentos sem histórico, representados somente por um ponto.*

c) *Os lançamentos da conta 41010203 - **Bonificações Recebidas**, referentes a este último grupo, tem sempre como contrapartida a débito a conta 21010403 - **Deb. A***

*identificar extra caixa passivo, a qual, a seguir, em novo lançamento, tem como contrapartida 32010101 - **Propaganda e Publicidade** - conta de despesa, dissociada de quaisquer possíveis descontos incondicionais, a reforçar a natureza de receita da conta Bonificações;*

*d) Destaque-se que, aparentemente, o contribuinte utiliza as contas 21010403 - **Deb. A identificar extra caixa passivo** e a conta 11020403 - **Cred. A identificar extra caixa ativo**, como contas intermediárias, prática, inclusive, apartada das melhores técnicas contábeis;*

*e) Da mesma forma, os lançamentos que têm como histórico CAMBIO CONTR XX/XXXXXX indicam como contrapartida a débito a citada conta intermediária 11020403 - **Cred. a identificar extra caixa ativo**, que, a seguir, é creditada tendo como contrapartida bancos. Ou seja, correspondem a valores que são encaminhados a contas bancárias de movimentação da sociedade empresária, excluindo, assim, a possibilidade de tratar-se de descontos incondicionais;*

*f) Mesmo destino teve o valor total de R\$ 143.216,31, correspondente aos lançamentos com histórico PRÊMIOS DE FORNECEDORES: inicialmente transitou na conta 11020403 - **Cred. a identificar extra caixa ativo**, sendo encaminhado, a seguir, para conta corrente bancária, no caso para o Banco Santander;*

*g) Resta a análise dos lançamentos — no total de apenas R\$ 41.443,23 — que apresentam como histórico VLR. DAS COMPRAS CONF. REG. APUR. DE ICMS. A contrapartida é a conta 11020604 - **Mercadoria para revenda**, indicando que corresponderiam às únicas bonificações recebidas em mercadorias — possibilidade da existência de bonificações incondicionais. Porém, observa-se que a conta destinada ao registro do estoque está sendo aumentada e — na linha 1, fichas 6A (PIS) e 16A (COFINS), rubrica **Bens para revenda**, nas Dacon apresentadas — o sujeito passivo sempre se creditou nesta rubrica em valores superiores àqueles relacionados às compras na conta contábil destinada a registrar o estoque de mercadorias.*

- *Conclui pela inexistência de bonificações incondicionais, ressaltando que o próprio contribuinte considerou as mesmas bonificações recebidas como receitas tributáveis quando da apuração do IRPJ e da CSLL.*
- *Portanto, entendendo caracterizada a omissão de receitas decorrentes do auferimento de bonificações, contabilizadas na conta de receitas 41010203 - Bonificações Recebidas, exigiu as diferenças em exação fiscal, consubstanciada nos presentes autos de infração.*

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada das autuações em 31/01/2017 (fls. 470/471), a Interessada apresentou, em 02/03/2017, a impugnação (fls. 477/491) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- *Da leitura do documento oficial do Estado do RJ, fica claro que seu Item I – Incentivos financeiros trata, justamente, de financiamento do Estado para a implantação de ativo fixo, infraestrutura etc. e o seu Item II - Incentivos Fiscais trata de reduções de alíquotas de ICMS, seja sob a forma de crédito presumido, a*

fim de que o resultado aritmético seja uma alíquota menor, seja sob a forma da possibilidade de diferir (postergar o recolhimento).

- *Destaca a explanação acerca do benefício fiscal conferido pelo Decreto nº 33.981/2003, posteriormente alterado pelo Decreto nº 42.649/2010, justamente o aplicado pela Impugnante, informando tratar-se de verdadeiro incentivo fiscal com a redução de alíquota do ICMS ou o diferimento de seu recolhimento, alegando que não há razão ou juridicidade para outro ente tributante (no caso, a União) resolver apropriar-se de uma economia tributária percebida pelo Contribuinte, inserindo-se na seara tributária de terceiros (no caso, do Estado do RJ), acabando, na prática, por neutralizar o benefício fiscal e com evidente afronta ao pacto federativo.*
- *Citando jurisprudência judicial e legislação de regência do PIS e da Cofins não-cumulativos, destaca que, referente aos fatos geradores de 2012, não há que se cogitar a imputação pretendida pela Autoridade Fiscal, posto que os créditos presumidos de ICMS não se inseriam, nem por hipótese, no conceito originário de receita ou faturamento previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*
- *Nesse sentido, conclui que não procede a inclusão do crédito presumido do ICMS, seja este considerado investimento ou custeio, como base de cálculo, razão pela qual é inconsistente o auto de infração no tocante ao tema.*
- *A respeito das Bonificações Recebidas, alega que as operações com produtos objeto de bonificação equivalem, propriamente, a um desconto, uma redução do custo; redução esta que, sob nenhum ângulo pressupõe receita ou faturamento. Nesse sentido, cita que a própria Receita Federal já declinou que “as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador” (cf.: IN SRF nº 51/78).*
- *Cita jurisprudência do CARF a respeito de bonificações e descontos comerciais.*

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 02-86.674, de 19 de junho de 2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de crédito presumido de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeita ao regime de apuração não-cumulativa.

BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. SUBVENÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Por falta de amparo legal para a sua exclusão, a subvenção recebida do Poder Público, em função de crédito presumido de ICMS, constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sujeita ao regime de apuração não-cumulativa.

BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A recorrente Alcateia Distribuidora Ltda interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, que *“seja reformada a Decisão de 1ª Instância para ser dado provimento ao presente Recurso, desconstituindo-se o auto de infração ora combatido e sendo exonerada a totalidade do crédito lançado”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS E A (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

Conforme supra relatado, a fiscalização manifestou o entendimento que *“[...] a receita relativa ao crédito presumido de ICMS concedido ao contribuinte pelo Estado do Rio de Janeiro, por meio do Decreto nº 42.649/2010, não constitui subvenção para investimento, mas benefício fiscal, enquadrando-se como subvenção para custeio ou operação”*, a qual integra a

receita bruta operacional do contribuinte, razão pela qual foi lavrado o auto de infração para cobrança da omissão de receita decorrente da exclusão de tal subvenção da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS.

No mesmo sentido, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

O presente litígio diz respeito a incentivo fiscal de redução de ICMS, sob a forma de crédito presumido, vez que a Fiscalização concluiu que essa operação se caracteriza como receita que deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos.

Em síntese, o Estado do Rio de Janeiro, por meio do Decreto nº 42.649, de 2010, conferiu, para determinadas operações, crédito presumido e diferimento do ICMS, possibilitando à empresa industrial ou comercial atacadista, estabelecida no Rio de Janeiro, lançar um crédito presumido de ICMS de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 2% (dois por cento), 1% (um por cento) ou 0% (zero por cento), conforme o caso, na saída de determinados produtos.

Do Decreto nº 42.649, de 2010, que concedeu o benefício fiscal em questão (transcrito pela Impugnante às fls. 480/484), mostra-se fundamental destacar o seguinte:

[...]

Da leitura integral do decreto estatal acima, observa-se que não há menção a qualquer plano ou compromisso pactuado com o Estado do Rio de Janeiro, em termos de investimentos, como pré-requisito para fruição do benefício fiscal do crédito presumido de ICMS. Ao contrário, o gasto da economia fiscal é de livre prerrogativa do beneficiário. Identicamente, as cláusulas punitivas que prevêm a perda do benefício nada informam sobre a necessidade de investimentos, e nem poderiam, já que os mesmos não são previstos no referido decreto.

Neste contexto, em que pese os requisitos a serem cumpridos pela Interessada, fica evidente que não estão presentes as características para se enquadrar os benefícios fiscais em questão como subvenções para investimento. Repise-se, subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, são aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos -art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, vigente à época do período de apuração do presente processo1.

Dessarte, os valores correspondentes ao benefício fiscal estadual em tela (crédito presumido de ICMS) não se caracterizam como subvenção para investimentos. São, em sua essência econômica, subvenção para custeio, nos termos da legislação tributária federal, e devem, portanto, ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas.

[...]

Diante do exposto, não há previsão legal para se excluir das bases de cálculo das duas contribuições as receitas auferidas sob a forma da subvenção ora analisada.

Assim, o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, para as pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não-cumulativa, com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que estabelecem como fato gerador o faturamento mensal, entendido como sendo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integra a base de cálculo das referidas contribuições.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de receita para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS”.

Defende, ainda, que “[...] o incentivo do ICMS do Estado do Rio de Janeiro caracteriza-se como subvenção para investimento, uma vez que, sua concessão tem por objetivo estimular a expansão de empreendimentos econômicos”, entretanto, alega que “[n]ão se sustenta a conclusão do Fisco de que haveria uma diferença, para fins do conceito de conceito de receita e renda entre tipos diferentes de subvenções”, uma vez que as subvenções, tanto para investimento quanto para custeio, são subvenções econômicas que não se enquadram na definição genérica de receita.

Ressalta também ser inaceitável “a antinomia entre a legislação estadual e a federal, de modo a que fosse permitido que a destinação de recursos públicos sob a forma de subvenção para investimento, sobretudo quando materializada em crédito presumido de ICMS que provoca renúncia das receitas do Estado, seja ao mesmo tempo motivo para incrementar as receitas da União”, alegando que “[u]ma tal situação consistiria em claro desrespeito ao princípio federativo e à autonomia das pessoas políticas, porque limitaria a eficácia do benefício fiscal concedido pelo Estado, que seria transfigurado em odiável privilégio à União Federal”.

Para corroborar suas alegações, menciona doutrina e jurisprudência judicial e deste e. CARF favorável à tese defendida.

É o que passo a apreciar.

Trata-se de matéria amplamente debatida em âmbito administrativo e judicial, a qual vem sendo pacificada, especialmente em âmbito judicial, no sentido de que os créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS.

Por bem analisar a matéria ora controvertida, transcrevo os fundamentos expostos pela i. ex-conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, no v. acórdão nº 3402-009.676, os quais adoto como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

A Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos artigos 1º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Adicionalmente, traçando a delimitação de quem são os contribuintes dos referidos tributos, as leis acima apontadas dispõem, respectivamente:

Lei nº 10.637/02:

“Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.) Lei nº 10.833/03:

“Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.” (g.n.)

Tais disposições têm como fundamento de validade a norma de competência esculpida no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição¹, a qual prescreve que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidirão sobre a receita ou o faturamento, que são, portanto, os fatos econômicos ou manifestações de riqueza tributáveis pelas contribuições em apreço.

Vale destacar que os conceitos de receita e faturamento não podem ser livremente manipulados pelo legislador, devendo manter coerência com seu conteúdo semântico na ordem econômica, nos moldes do artigo 110 do Código Tributário Nacional (“CTN”)². Nesse sentido já se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, de 27 de novembro de 1998 (“Lei nº 9.718/98”) nos RE nº 357950/RS, RE nº 358273/RS e RE nº 346.084/PR.

Retomando os dispositivos supracitados, pela sua simples leitura é possível verificar que a receita auferida pela pessoa jurídica compõe a hipótese de incidência de ambas as contribuições, sendo esta receita aquilo que efetivamente representa um acréscimo patrimonial em sua conta, decorrente do exercício da atividade econômica e que apresenta caráter de definitividade.

Neste sentido, verifica-se a lição de José Antônio Minatel³, ao tratar da natureza jurídica da receita:

¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

² 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.

³ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 132.

*“Auferir receita é conduta que evidencia e viabiliza a obtenção de ingresso, materializada pela **entrada de recursos financeiros remuneradores dos diferentes negócios jurídicos da atividade empresarial.**”*

Assim, fica claro que somente os valores incorporados definitivamente ao patrimônio do contribuinte, decorrentes de execução de negócios jurídicos, podem ser considerados como receitas.

Não se pretende com isso dizer que somente a receita operacional – decorrente da venda de bens e serviços pela pessoa jurídica - é que está sujeita à tributação pela Contribuição ao PIS/COFINS, cujo método de apuração é pela sistemática da não cumulatividade. Como se sabe, a sistemática traçada pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/02 pressupõe a incidência sobre a totalidade de receitas auferidas pelo contribuinte. No entanto, pouco importa se estamos diante do sistema não cumulativo sobre a receita bruta, ou do cumulativo sobre o faturamento (Lei nº Lei nº 9.718/98), pois tanto em um como no outro caso a receita decorre das atividades empresariais, na sua regular persecução de seus objetivos sociais e obtenção de lucros.

Heroldes Bahr Neto⁴, ex-conselheiro do CARF, ao tratar do tema, não deixa dúvidas:

“Não se pode considerar auferida a receita que não advenha de negócios jurídicos realizados no exercício da atividade empresarial e, portanto, s.m.j., não integra a base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Tal se deve porque, ‘auferir’, por definição, significa ‘colher, obter’. Portanto, a receita deve ser colhida ou obtida pela empresa, em razão das transações econômicas realizadas pela própria pessoa jurídica.”

De tudo isso é possível depreender que somente se estará diante do ato de auferir receita, hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, quando visualizada situação em que a remuneração recebida pela pessoa jurídica ocorrer pelo regular exercício de suas atividades.

Dito isto, cumpre avaliar a natureza jurídica dos créditos presumidos de ICMS, já que no caso vertente a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições as receitas de créditos presumidos de ICMS.

Para que não restem dúvidas quanto à natureza do crédito presumido de ICMS, convém, ainda que brevemente, destacar a sistemática não cumulativa pela qual é apurado o imposto estadual.

O ICMS possui como hipótese de incidência operações jurídicas que transferem o domínio e a posse de mercadorias na cadeia econômica, desde a produção até o consumo. Trata-se, portanto, de tributo plurifásico e não cumulativo, nos termos do artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal⁵.

⁴ BAHR NETO, Haroldes. *Não Incidência de PIS e COFINS sobre Crédito Presumido de ICMS*. In *Pis e Cofins à Luz da Jurisprudência do CARF*. MP Editora. São Paulo, 2011, p. 315.

⁵ § 2.º O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte:

Alcançando a questão da não cumulatividade, deve ser levado em consideração que foi adotado pelo ICMS o método de tributação indireta sobre o consumo, pelo qual se tributa as várias fases da cadeia econômica com o objetivo de alcançar a capacidade contributiva verificável no momento em que o bem ou serviço é consumido.

Assim, cada agente do ciclo produtivo deverá recolher aos cofres públicos um montante a título de ICMS. Contudo, no instante do recolhimento, o contribuinte deverá averiguar quanto de imposto foi pago pelo agente que lhe precedeu na cadeia, ou seja, aquele que lhe vendeu determinado insumo que passou a fazer parte da sua produção, emitindo-lhe nota fiscal com ICMS destacado. Esse valor, anteriormente pago a título de ICMS, constitui crédito do contribuinte, e deverá ser confrontado com o débito que agora possui, nesse passo da cadeia produtiva, onde se adicionou determinado valor ao produto. Mediante esse confronto entre crédito (advindo do ICMS pago na etapa anterior) e débito (devido na atual etapa pela incidência do ICMS na saída da mercadoria do estabelecimento) advirá o valor que efetivamente deverá ser dispendido para o pagamento do imposto.

É exatamente dentro da sistemática de créditos e débitos de ICMS que aparece a figura do crédito presumido.

Neste sentido, o denominado crédito presumido não é crédito oriundo diretamente das entradas de mercadorias tributadas pelo ICMS no estabelecimento do contribuinte, e sim valor atribuído como crédito fiscal, sem a correspondente tributação na etapa anterior. Em outros termos, consiste na situação em que o Estado concede ao contribuinte a possibilidade de escriturar créditos de ICMS, aos quais normalmente não teriam direito, em sua contabilidade. Objetiva-se, com isso, a redução da carga tributária a ser recolhida na operação.

Desse modo, o crédito presumido constitui modalidade de incentivo fiscal, quer dizer, consiste renúncia de receita do Estado em prol do setor privado. Trata-se, verdadeiramente, de atuação do Poder Público visando o auxílio do setor privado para que, como consequência, sejam atendidos interesses econômicos e sociais.

Em outras palavras, o crédito presumido caracteriza auxílio à pessoa jurídica mediante diminuição da carga tributária do contribuinte, sempre buscando estimular determinado setor produtivo.

Ratificando este fato, anualmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil publica relatório intitulado “Demonstrativo dos gastos governamentais indiretos de natureza tributária – Gastos Tributários”, cumprindo o mandamento do §6º do artigo 165 da Constituição e do inciso II do artigo 5º da Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000.

Neste relatório, consta o seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

“O sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;*
- b) promover a equidade;*
- c) corrigir desvios;*
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;*
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;*
- f) promover a equalização das rendas entre regiões;*
- e/ou,*
- g) incentivar determinado setor da economia.*

Nos caso das alíneas “d”, “e”, “f” e “g”, essas desonerações irão se constituir em uma alternativa às ações Políticas de Governo, ações com objetivos de promoção de desenvolvimento econômico ou social, não realizadas no orçamento e sim por intermédio do sistema tributário. Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar de gastos tributários. (...)

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.”

Conclui-se que a natureza jurídica dos créditos presumidos de tributos concedidos pelo Poder Público é de incentivo fiscal, mais especificamente subvenção pública no auxílio de redução dos custos da pessoa jurídica.

Trazendo esses conceitos para o caso concreto, tem-se que os valores recebidos Recorrente à título de crédito presumido de ICMS têm natureza jurídica de parcelas relativas a redução de custos, com o intuito de promover o desenvolvimento industrial do Estado, diferentemente daqueles valores que devem compor a base de cálculo das Contribuições em análise, conforme será melhor demonstrado a seguir.

Muito bem, esclarecidos tais pontos, vejamos o posicionamento da Receita Federal sobre a matéria.

Em processo de Solução de Consulta formulada por contribuintes, a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de forma favorável à exclusão dos valores

relativos ao crédito presumido de ICMS das bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS (Solução de Consulta nº 397, de 2009).

Já em outras situações, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se colocou em sentido oposto (Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 2007; 72, de 14 de fevereiro de 2011; 197, de 14 de outubro de 2009; 18, de 02 de março de 2005; 144, de 11 de setembro de 2008), fazendo prevalecer o interesse da fiscalização.

Em face dos posicionamentos discrepantes, o Órgão Fazendário Federal foi chamado a resolver a questão, que, afinal, gerava grande insegurança aos contribuintes.

Deste contexto resultou a Solução de Divergência nº 13/11, publicada em 28 de abril de 2011, onde a Secretaria da Receita Federal do Brasil concluiu pela impossibilidade da exclusão dos valores decorrentes de crédito presumido de ICMS das bases de cálculo das Contribuições Sociais em comento, por ausência de previsão legal para tanto, apesar de haver reconhecido, na mesma Solução de Divergência, essa possibilidade para os contribuintes que façam a apuração das Contribuições pelo método cumulativo. Registre-se seu conteúdo:

“SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 13

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

*EMENTA: **Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins.** A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.” (g.n.)*

Destarte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se manifesta no sentido de que os valores referentes ao crédito presumido de ICMS devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois: (i) sua natureza é de receita; e (ii) não há previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Ocorre que este entendimento, vem sendo rechaçado pelo Poder Judiciário. Explico o porquê.

Como já restou assentado nos itens acima: (i) a hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e a da COFINS é a auferimento de receitas, vale dizer, remuneração recebida pela pessoa jurídica pelo regular exercício de suas atividades; e (ii) o crédito presumido de ICMS tem natureza de subvenção pública com parcelas relativas à redução de custos fiscais do contribuinte.

*Disto alcança-se a conclusão de que **crédito presumido de ICMS não é hipótese de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.***

Ora, se o crédito presumido é dispêndio à menor em que incorreu a Recorrente por força de se tratar justamente de auxílio para a redução de custos, esse montante não pode ser considerado receita, justamente porque não há ingresso econômico nenhum ao seu patrimônio. Destarte, não sendo receita, o crédito presumido não deve ser tributado pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Repita-se, tais créditos não constituem receita auferida pela pessoa jurídica, pois não decorrem de negócios jurídicos praticados no exercício de sua atividade comercial. Por conseguinte, não se submetem à hipótese de incidência das contribuições.

Não é outra a lição de José Antonio Minatel:

“Basta-nos o indicativo da origem, ou seja, ingresso qualificado como benefício governamental e, pronto, estará à margem da regra de incidência das contribuições cuja base de cálculo é a receita auferida, no sentido de proveniente do exercício da atividade empresarial.”⁶

De fato, o crédito presumido de ICMS é subvenção pública, de forma que constitui renúncia de receita do Poder Público em favor da atividade privada, mas com isso, é claro, buscando o interesse público de fomentar a economia, gerando melhoramentos para a sociedade. Desta forma, não caracteriza benefício financeiro que é incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, não é receita, e, conseqüentemente, não pode ser tributado pela Contribuição ao PIS e a pela COFINS.

*Vê-se que a discussão se relaciona à **não incidência tributária, de modo que é irrelevante a falta de disposição no sentido da exclusão da base de cálculo dos montantes relativos ao crédito presumido de ICMS da base de cálculo da Contribuição PIS e da COFINS.** Contudo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não atenta para esse ponto da questão, e pretende fazer crer, pelo teor da mencionada Solução de Divergência nº 13/11, que por não existir ditame legal nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 ou qualquer outra referente à Contribuição ao PIS e a COFINS permitindo a referida exclusão, ela não poderia ser efetuada.*

*Afinal, **não incidência tributária** consiste na não ocorrência de fato algum ou na ocorrência de fato irrelevante juridicamente em face da norma jurídica tributária, ou seja, o fato verificado no mundo econômico não se encontra dentro daquele campo descrito como hipótese de incidência tributária da exação. Logo, não nasce a relação jurídica tributária com o respectivo dever do contribuinte de levar determinado montante a título de tributo aos cofres públicos. É o contrário, certamente, do fenômeno da incidência tributária, onde há a perfeita subsunção do fato econômico à lei tributária, gerando o dever do contribuinte levar os devidos tributos aos cofres públicos.*

*Desse modo, a não incidência não se confunde, de forma alguma, com a **exclusão da base de cálculo de tributo**, a qual diz respeito ao quantum devido a título de tributo. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho a redução da base de cálculo*

⁶ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. MP Editora. São Paulo, 2005, p. 240.

opera “traduzindo singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago.”⁷ Verdadeiramente, trata-se de situação em que legislação traz valores que devem ser retirados da base de cálculo do tributo, de modo que a alíquota será aplicada sobre um valor menor, pois sem uma parte que foi excluída pela lei, resultando em montante apurado menos gravoso para o contribuinte.

É exatamente no âmbito da exclusão de parcelas da base de cálculo de tributos que o direito pátrio estabelece a regra do artigo 150, §6º da Constituição Federal, cujo conteúdo prescreve que somente lei específica poderá estipular, entre outros, a redução da base de cálculo de tributos.⁸

Tal regra não se aplica às hipóteses de não incidência, pois este é fenômeno que antecede a qualquer benefício fiscal, já que versa sobre a situação em que o direito tributário não alcança uma determinada conjuntura econômica, não fazendo nascer qualquer relação jurídica tributária. Portanto, torna-se sem sentido, falar em falta de legislação para hipóteses de não incidência.

Por pertinente, reproduzo a ementa do r. julgado:

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

(Processo nº 11075.000407/2006-83; Acórdão nº 3402-009.676; Relatora Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz; sessão de 24/11/2021)

Merece destaque que, no julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Especial – EREsp nº 1.517.492/PR, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ uniformizou o entendimento de que, no que se refere aos créditos presumidos de ICMS, “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”, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

⁷ Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 24ª ed., p. 492.

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

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 ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHES 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 sobreprincípio 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 preceitos 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 n. 1.517.492/PR, relator Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.)

Em linha com o referido julgamento, o STJ tem reiterado o entendimento de que o crédito presumido de ICMS, independentemente de se tratar de subvenção para investimento ou custeio, não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, conforme se verifica dos seguintes julgados:

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 n. 1.958.353/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 13/6/2022, DJe de 15/6/2022.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUPERVENIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 160/2017. INAPLICABILIDADE.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao apreciar o EREsp n. 1.517.492/PR, consignou a não inclusão do crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois a incidência de tributo federal sobre o incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo.

2. A superveniência da Lei Complementar n. 160/2017, que promoveu alteração no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, e passou a enquadrar o incentivo fiscal estadual como subvenção para investimento, não tem o condão de alterar o entendimento desta Corte de que a tributação federal do crédito presumido de ICMS representa violação do princípio federativo.

3. "Tendo a Primeira Seção se apoiado também no pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, no regime da repercussão geral (não inclusão do ICMS na base de cálculo na contribuição do PIS e da COFINS), não há obrigatoriedade de observância do art. 97 da CF/1988, pois, ante a similaridade entre as controvérsias julgadas, os fundamentos do precedente obrigatório transcendem o tema específico julgado pelo STF" (AgInt nos EREsp n. 1.462.237/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe de 21/3/2019).

4. Descabe a análise de violação direta de matéria constitucional por esta Corte, ainda que a pretexto de prequestionamento.

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no AREsp n. 1.911.592/PR, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 8/3/2022, DJe de 25/3/2022.)

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO PRESUMIDO

DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. EXCLUSÃO. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência consolidada em ambas as Turmas especializadas em direito público deste Tribunal é firme no sentido de que os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas mera recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Precedentes: Ag 1.352.512, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/11/10; REsp 1.205.072/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14/2/12; AgRg no REsp 1.318.196/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24.8.2012; AgRg no REsp 1.214.684/PR, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 1.8.2012; AgRg no REsp 1159562/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16/03/2012; AgRg no REsp 1165316/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 14/11/2011; AgRg no REsp 1229134/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 03/05/2011; REsp 1025833/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17/11/2008; AgRg no REsp 1.282.211/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 19.6.2012.

2. Mais recentemente, a posição foi reafirmada em novos fundamentos por esta Corte ao estabelecer que, considerando que no julgamento dos EREsp. n. 1.517.492/PR (Primeira Seção, Rel. Ministro Og Fernandes, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, DJe 01/02/2018) este Superior Tribunal de Justiça entendeu por excluir o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL ao fundamento de violação do Pacto Federativo (art. 150, VI, "a", da CF/88), tornou-se irrelevante a discussão a respeito do enquadramento do referido incentivo / benefício fiscal como "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou "recomposição de custos" para fins de determinar essa exclusão, já que o referido benefício / incentivo fiscal foi excluído do próprio conceito de Receita Bruta Operacional previsto no art. 44, da Lei n. 4.506/64. Assim, também irrelevantes as alterações produzidas pelos arts. 9º e 10, da Lei Complementar n. 160/2017 (provenientes da promulgação de vetos publicada no DOU de 23.11.2017) sobre o art. 30, da Lei n. 12.973/2014, ao adicionar-lhe os §§ 4º e 5º, que tratam de uniformizar ex lege a classificação do crédito presumido de ICMS como "subvenção para investimento" com a possibilidade de dedução das bases de cálculo dos referidos tributos desde que cumpridas determinadas condições. Precedente: REsp. n. 1.605.245-RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 25 de junho de 2019.

3. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.825.503/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/10/2020, DJe de 16/11/2020.)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. NATUREZA JURÍDICA QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITA OU FATURAMENTO. PRECEDENTES.

1. **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.** Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público. 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 626124 / PB, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/03/2015, Dje 06/04/2015) PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCLUSÃO. INCENTIVO FISCAL. NATUREZA JURÍDICA DIVERSA DE RECEITA OU FATURAMENTO.

1. **Segundo a jurisprudência desta Corte os valores provenientes do crédito presumido do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.** Precedentes: AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 6/4/2015; AgRg no REsp 1.494.388/ES, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, Dje 24/3/2015; AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, Dje 19/12/2014; AgRg no REsp 1.329.781/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, Dje 3/12/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1247255 / RS, Rel. Min Benedito Gonçalves, julgado em 17/11/2015, Dje de 26/11/2015)

(Grifamos)

Neste sentido, cito os seguintes julgados da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

Não integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos os valores relativos aos incentivos fiscais concedidos pelo Estado de Santa Catarina à pessoa jurídica, sob a forma de crédito presumido de ICMS, por não se enquadrarem no conceito de faturamento ou receita bruta.

(Processo nº 10314.722529/2016-73; Acórdão nº 9303-012.524; Relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello; sessão de 19/11/2021)

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.

(Processo nº 11624.720020/2013-11; Acórdão nº 9303-006.878; Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 12/07/2018)

No mesmo sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

PIS E COFINS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

O crédito presumido de ICMS configura incentivo governamental voltado à redução de custos, com vistas aos interesses econômicos e sociais dos estados-membros da Federação, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não caracteriza hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

(Processo nº 11516.720061/2012-45; Acórdão nº 3402-011.919; Relatora Conselheira Mariel Orsi Gameiro; sessão de 17/06/2024)

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO FISCAL ESTATAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

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

(Processo nº 13558.720290/2013-80; Acórdão nº 3401-012.028; Relator Conselheiro Renan Gomes Rego; sessão de 27/07/2023)

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso neste tópico, para o fim de reconhecer que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelo Estado do Rio de Janeiro à recorrente não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, razão pela qual deve ser anulado o lançamento da cobrança correspondente.

2 DAS BONIFICAÇÕES RECEBIDAS E DA (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

Conforme supra relatado, a fiscalização manifestou o entendimento de que apenas bonificações incondicionais representam descontos incondicionais, hipótese em que se configura como redução do custo de aquisição, não integrando a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS. Para tanto, ressalta que “[...] *faz-se necessário que, cumulativamente, constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento, devendo, ainda, materializar-se em mercadorias*”.

Diante de tal entendimento, sem analisar propriamente a natureza das bonificações, e partindo apenas dos registros contábeis da empresa, a fiscalização concluiu pela inexistência de bonificações incondicionais, ressaltando que o próprio contribuinte considerou as mesmas bonificações recebidas como receitas tributáveis quando da apuração do IRPJ e da CSLL, razão pela qual concluiu pela caracterização da omissão de receitas decorrentes do auferimento de bonificações, contabilizadas na conta de receitas 410110203 – *Bonificações Recebidas*, com a correspondente cobrança das respectivas contribuições sociais.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

Entende-se que as bonificações são concessões feitas pelo vendedor ao comprador, materializada pela diminuição do preço do produto ou serviço, ou pela entrega de quantidades maiores do que as estipuladas contratualmente. Nessas condições, podem as bonificações ser percebidas tanto em dinheiro como em mercadorias.

Sobre essa matéria, a Administração Tributária Federal já exarou entendimento quanto ao seu conceito, o que fez através do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, do qual se extrai:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

(...)

Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.

Como se vê, a bonificação, desde que vinculada a uma operação de venda e registrada na respectiva nota fiscal, corresponde a um desconto incondicional (comercial) fornecido pelo vendedor ao comprador.

*No entanto, não é essa a situação trazida à colação neste processo. As receitas lançadas na conta 41010203 - *Bonificações Recebidas*, correspondente a despesa de propaganda e publicidade, prêmio de fornecedores, bonificação em mercadorias, entre outros (Termo de Verificação, fls. 26/28), não se confundem*

com descontos comerciais, também conhecidos como descontos incondicionais, pois estes últimos são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais.

O conceito de descontos incondicionais (comerciais) e a necessidade desses constarem na nota fiscal de venda vem de longa data, desde a Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – Descontos incondicionais são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (grifo nosso)

Logo, não se pode acolher a tese intentada, que procura classificar as citadas bonificações como descontos incondicionais (comerciais). Conforme restou demonstrado pela autoridade fiscal, por meio da análise dos registros e contrapartidas da conta de receita 41010203 - Bonificações Recebidas, as bonificações em questão são decorrentes de operações que não se relacionam com descontos incondicionais - parcelas redutoras do preço de venda, que são destacadas na nota fiscal, e não dependem de evento posterior à emissão desse documentos.

Especificamente quanto às bonificações recebidas em mercadorias, depreende-se do supracitado Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais.

Dessarte, bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação à operação de venda, são consideradas receita de doação para a recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

Ademais, não ficou comprovado pela Impugnante que as bonificações recebidas em mercadorias se referem a descontos incondicionais - vinculados a uma operação de venda e registrados na respectiva nota fiscal, e não dependem de evento posterior à emissão desse documento.

Com efeito, os descontos concedidos pelo fornecedor da mercadoria após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão, inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial de qualquer das partes envolvidas, representam uma despesa sua(desconto condicional) e uma receita do adquirente da mercadoria. O comprador tem reduzida a sua obrigação de pagar o preço da mercadoria adquirida, diminuindo o seu passivo e, conseqüentemente, aumentando o seu lucro, ou seja, o seu patrimônio. À nitidez, tal operação resulta numa diminuição do patrimônio (lucro) do fornecedor da mercadoria e num aumento patrimonial (lucro) do adquirente, caracterizando perfeitamente o auferimento de receita pelo comprador. Logo, todas as reduções (descontos) sofridas no valor das obrigações da Interessada junto a fornecedores, concretizadas por descontos concedidos no ato do pagamento das duplicatas, ou com o recebimento de recursos financeiros diretamente de seus fornecedores,

para qualquer finalidade, representam receitas, pois diminuem o seu passivo e aumentam o seu patrimônio (lucro).

Como visto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, no âmbito do regime não-cumulativo, incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Saliente-se que o auferimento de receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo, ainda que mediante compensação de suas obrigações. Assim, no caso de bonificações sob a forma de crédito em conta-corrente ou abatimento em duplicata do fornecedor, o valor do benefício equivale ao ganho auferido pela Interessada. Mesmo na hipótese de o valor correspondente não ter, fisicamente, ingressado nos cofres do adquirente, não há como negar haver um auferimento de receita equivalente ao benefício concedido, cabendo, portanto, a incidência das contribuições.

Ante o exposto, dá-se por correta a tributação dos valores recebidos a título de Bonificações Recebidas, uma vez que se trata de receita auferida pela pessoa jurídica nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que as contribuições ao PIS e da COFINS não podem incidir sobre as bonificações e descontos comerciais, por não constituir receita, destacando que “[...] *as operações com produtos objeto de bonificação equivalem, propriamente, a um desconto, uma redução do custo; redução esta que, sob nenhum ângulo pressupõe receita ou faturamento. Nesse sentido, a própria Receita Federal já declinou que “as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador” (cf :IN SRF nº 51/78)*”.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, no que se refere aos descontos e bonificações, a vantagem econômica do comprador, estabelecida em acordos comerciais, jamais poderá ser considerada receita, porque o comprador sempre realiza um desembolso/pagamento, não apura receita que resulte em aumento de seu patrimônio líquido.

A efetiva vantagem decorrente da redução do valor de compra das mercadorias (ou do seu recebimento em maior quantidade – bonificação) apenas se aperfeiçoa quando da revenda da mercadoria ao consumidor final. Somente nesse momento haverá ingresso financeiro e, portanto, receita tributável.

Cumprе ressaltar que, embora o conceito de receita, para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, também abranja as reduções no passivo que resultam em aumento do patrimônio líquido, tal situação não se configura no presente caso. Isto porque os descontos não representam diminuição do passivo, mas redução dos próprios custos de aquisição.

Em regra, em tais acordos comerciais, além da negociação do valor unitário do bem, são realizados diversos arranjos contratuais, que influenciam na formação do preço final de aquisição dos produtos. Ou seja, não se pode considerar separadamente os valores unitários dos bens e os descontos concedidos nos acordos comerciais, pois ambos compõem uma mesma operação.

Da mesma forma, sendo condicionais ou incondicionais, os descontos só são relevantes da perspectiva do vendedor/fornecedor, já que é este quem fatura, auferir receita e estabelece o desconto sobre o preço cobrado, inclusive é o que consta da dicção legal: “§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...) V - referentes a (...) a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.”

Assim, quaisquer que sejam as renegociações ou descontos praticados entre fornecedores e varejistas, não representam receita para os últimos, pois quem compra produtos incorre em despesa (custo), nunca em receita.

Neste sentido, assim se manifestou a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.836.082, nos termos da ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

[...] III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.)

Por serem bastante elucidativos para compreensão da controvérsia, transcrevo os seguintes excertos do voto da M. Ministra Relatora:

Com efeito, enquanto o fornecedor obtém receita mediante contratos de compra e venda de mercadorias, o varejista incorre em despesas para desempenho de sua atividade empresarial. Assim, somente sob o ponto de vista do alienante os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame.

No entanto, sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista. Nesse caso, a obtenção de receita somente ocorrerá quando da revenda ao consumidor, ocasião na qual terão relevância apenas eventuais abatimentos outorgados ao cliente final e não aqueles usufruídos em operações anteriores.

Dessa forma, a distinção entre a natureza dos descontos concedidos deve ser averiguada pelo Fisco na relação jurídica tributária entre a União e o contratante que aufera receita, sendo desinfluyente a análise da incidência das mencionadas contribuições sob o prisma do contribuinte, o qual, na consecução do negócio jurídico, incorre em despesas.

[...]

Ademais, os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estatuem não integrar a base de cálculo das contribuições em exame “[...] os descontos incondicionais concedidos”, reputando, por conseguinte, que a pessoa jurídica responsável pela concessão dos descontos – e não a beneficiária – é impactada com a redução da receita bruta.

O item 4.2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 também elenca tais rubricas como “[...] parcelas redutoras do preço de venda [...]”, sempre tomando por parâmetro o sujeito responsável por outorgar o benefício.

Desse modo, a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e

venda, perspectiva amparada pela supracitada jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

No mesmo sentido, cito o seguinte julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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.

(Processo nº 10480.722794/2015-59; Acórdão nº 9303-013.338; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 20/09/2022)

Por fim, merece destaque que, há muito, o STF já definiu que a conotação de “receita” deve ser extraída da essência dos institutos e princípios próprios do direito tributário, livre de condicionantes contábeis, estando circunscrita à definição de *ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*, como se extrai da ementa do julgamento do RE nº 606.107, em sede de Repercussão Geral, ora transcrita:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

[...] 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. [...]

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636) (**Grifamos**)

Diante do exposto, entendo que devem ser afastadas as exigências relativas às contribuições ao PIS e da COFINS sobre os descontos/bonificações recebidos de seus fornecedores, por se tratar de reduções de custo de aquisição e não receita.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, a fim de anular integralmente os autos de infração combatidos.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues