MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**13136.720544/2020-50**
ACÓRDÃO	3201-012.775 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DROGARIA ARAUJO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Se ao impugnar o lançamento a contribuinte demonstra ter conhecimento acerca das causas que o motivaram, insurgindo-se contra todos os seus aspectos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou em nulidade do procedimento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

BONIFICAÇÕES. RECEITA. BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTOS DESVINCULADOS.

As bonificações recebidas, registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, devem ser consideradas como receitas e, portanto, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

DESCONTOS NÃO FINANCEIROS. RECEITA ORDINÁRIA PARA O COMPRADOR. INCIDÊNCIA.

Os descontos não financeiros recebidos pelo comprador são tratados como receitas ordinárias e sofrem incidência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos em suas alíquotas ordinárias.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

O ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, cujo valor compõe o custo das mercadorias por ele vendidas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído tributário ao revender as mesmas mercadorias, em observância da regra fixada em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.125).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

BONIFICAÇÕES. RECEITA. BASE DE CÁLCULO. DOCUMENTOS DESVINCULADOS.

As bonificações recebidas, registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, devem ser consideradas como receitas e, portanto, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

DESCONTOS NÃO FINANCEIROS. RECEITA ORDINÁRIA PARA O COMPRADOR. INCIDÊNCIA.

DOCUMENTO VALIDADO

Os descontos não financeiros recebidos pelo comprador são tratados como receitas ordinárias e sofrem incidência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos em suas alíquotas ordinárias.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.
O ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, cujo valor compõe o custo das mercadorias por ele vendidas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído tributário ao revender as mesmas mercadorias, em observância da regra fixada em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.125).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo das contribuições o ICMS-ST apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que não acolheu a nulidade arguida e julgou parcialmente procedente a impugnação. O processo se refere a autos de infração de PIS/Cofins lavrados em 08/12/2020.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

> "Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, modalidade não cumulativa, relativos aos períodos de apuração de 2017 e 2018, lavrados em 08/12/2020, na Delegacia da Receita Federal de Uberlândia – MG, nos montantes conforme descrição abaixo:
>
> - Contribuição para o PIS/PASEP, com o crédito tributário no valor total de R$ 6.861.577,22, sendo R$ 3.622.515,36 de principal (Contribuição), R$ 522.175,42 de juros de mora, calculados até 12/2020, e R$ 2.716.886,44 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal; e
>
> - Cofins, com o crédito tributário no valor total de R$ 31.624.997,15, sendo R$ 16.696.490,92 de principal (Contribuição), R$ 2.406.138,13 de juros de mora, calculados até 12/2020, e R$ 12.522.368,10 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.
>
> Da leitura do Termo de verificação fiscal (TVF), depreende-se que a autuada é pessoa jurídica que optou pelo regime de tributação do lucro real trimestral durante o período fiscalizado e tem como CNAE principal o "Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação." O contribuinte apurou durante o período fiscalizado as contribuições para o PIS e Cofins com base no regime não cumulativo.
>
> Inicialmente a autoridade a quo descreve em detalhes todo o histórico de intimações e respostas às intimações ocorrido no curso do procedimento fiscal.
>
> Após a descrição de todo o histórico de intimações e respostas às intimações ocorridas no curso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal efetuou o lançamento, dividindo em dois grupos de infrações: (1) Das

DOCUMENTO VALIDADO

Original

bonificações/doações/descontos recebidos; e (2) Exclusão do ICMS da base de cálculo.

Com relação ao primeiro grupo de infrações, de bonificações/doações/descontos recebidos, a autoridade fiscal informa que os valores em questão foram tratados contabilmente como reduções de custos e não como receitas, e, consequentemente, não foram tributadas para as contribuições do PIS/Pasep e da COFINS. No referido TVF as bonificações identificadas foram segregadas em três grupos: bonificações recebidas em mercadorias; bonificações de amortizações de custos; e bonificações de ressarcimento de despesas de propagandas promocionais.

Quanto às bonificações recebidas em mercadorias, consta do TVF que as mercadorias foram entregues de forma isolada das operações de venda, sendo entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com as operações de vendas, com emissões de notas fiscais próprias de bonificações, doações ou brindes. A autoridade fiscal informa que quando as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Art. 538, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) e, são consideradas receitas de doações, devendo sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, na forma da legislação de regência dessas contribuições.

Para o segundo grupo, chamado de "bonificações de amortizações de custos", segundo relato no TVF os fornecedores contribuem financeiramente com a fiscalizada porque têm interesse em obter alguma contrapartida, ou seja, só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca. Essas bonificações consistem em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento, desconto por compra (sell in) em razão de negociação de volume comprado e programas de fidelização, como o PBM (Programa de Benefícios de Medicamentos). Neste caso do chamado PBM, o fornecedor/indústria, objetivando a fidelização do consumidor final com a aquisição de um determinado produto de sua fabricação, prevê a concessão de descontos, usualmente progressivos, pela aquisição desses produtos, aos consumidores cadastrados em seu programa (de fidelização). E, nesse caso, efetua posteriormente, à Drogaria Araújo, a compensação financeira/ressarcimento do desconto concedido no âmbito do seu programa de fidelização.

Já nas bonificações para ressarcimento de despesas de propaganda promocionais, a fiscalização apurou semelhanças com as modalidades de "indenização (ressarcimento de custo) de campanha de venda; indenização (ressarcimento de custos) de despesa de marketing e ressarcimento de custos pela exposição em ponta de gôndola de espaço. Segundo a fiscalização, das explicações do contribuinte e pelos objetos dos acordos comerciais, verificou-se que estas bonificações/acordos comerciais estão condicionadas ao cumprimento de uma

DOCUMENTO VALIDADO

obrigação de fazer, a cargo da Drogaria Araújo, e que todas refletem em um serviço que reverte em favor de seus próprios fornecedores (propaganda, marketing, campanha de venda, exposição em local privilegiado e etc). Informa ainda que, embora a fiscalizada possa fazer parecer que esses valores se refiram a uma recuperação de custos ou despesas, essas cobranças não guardam correspondência direta com os custos ou despesas de propagandas, marketing, vendas e etc. Caracterizam-se como prestação de serviços realizados pela Drogaria Araújo junto a seus fornecedores.

Por fim, esclarece a autoridade fiscal que em todos os casos a empresa autuada não incluiu as BONIFICAÇÕES/ACORDOS COMERCIAIS nas bases de cálculos do PIS/Pasep e da COFINS por considerá-las redução do seu preço global de aquisição ou ressarcimento de custos ou despesas. No entanto, entende a autoridade fiscal que todos os valores recebidos de BONIFICAÇÕES/ACORDOS COMERCIAIS representam ingresso de receitas sujeitas à tributação das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativas. Conforme legislação de regência a base de cálculo do PIS e da COFINS nãocumulativas é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. E, as bonificações não estão legalmente excluídas da base de cálculo (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º, 2º, 3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º, 2º, 3º).

Analisada a escrituração contábil, a autoridade fiscal constatou que as contabilizações dos recebimentos das bonificações/acordos comerciais foram efetuadas a débito das contas do Ativo Circulante (Bancos/Estoques), do Passivo Circulante (Fornecedores), tendo como contrapartida crédito da conta “4.1.1.001.001.001” – “Custo de Mercadorias Vendidas”.

Conclui a fiscalização que as receitas decorrentes dos valores de aportes de bonificações e acordos comerciais descritos, contabilizadas como redutoras do Custo de Mercadorias Vendidas, por não se tratarem de descontos incondicionais e muito menos de receitas financeiras, ficam afastadas da aplicabilidade da exclusão prevista no art. 1º, § 3º, V, alínea "a" das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com relação à exclusão do ICMS da base de cálculo, o TVF separa em dois grupos:

exclusão do ICMS próprio da base de cálculo do PIS/Cofins e exclusão do ICMS substituição tributária (ST) da base de cálculo do PIS/Cofins.

Para o primeiro grupo, exclusão do ICMS próprio da base de cálculo do PIS/Cofins, a autoridade fiscal traz histórico de ação judicial (MS n° 10881.58.2016.4.01.3800) e informa que a fiscalizada, com base em Acórdão de abril/2017, passou a excluir a partir de maio/2017 o valor do ICMS destacado na NF de venda da base de cálculo do PIS e da COFINS. Relata a fiscalização entender que, no caso em análise, o fundamento do voto do ACÓRDÃO proferido no processo n° 0010881-58.2016.4.01.3800 tem por base o RE 574.706, e portanto, aplica-se o voto da ministra Carmém Lúcia conforme apresentado no TVF, devendo ser excluído da

DOCUMENTO VALIDADO

base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do saldo a recolher de ICMS. Informa ainda que a metodologia de cálculo em que se exclui o saldo a recolher do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS está referenciada na solução de consulta interna n° 13 – COSIT de 2018 e inciso I do parágrafo único do art. 27 da IN 1.911/2019. Tendo em vista o exposto, a autoridade fiscal informa que foi objeto de lançamento o valor resultante da diferença entre o valor informado pela fiscalizada e o valor do "saldo do ICMS a recolher" conforme tabelas apresentadas no TVF.

Com relação ao segundo grupo, exclusão do ICMS substituição tributária (ST) da base de cálculo do PIS/Cofins, a autoridade fiscal informa que o tema foi alvo de Mandado de segurança específico e que na sentença proferida no MS n° 1010535-56.2017.4.01.3800, o juiz declara que o pleito, exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFIS, está contido no pedido constante do MS n° 10881.58.2016.4.01.3800, tendo o primeiro processo sido extinto sem julgamento do mérito. A autoridade fiscal relata então que ao julgar o RE 574.706, o Supremo Tribunal Federal não considerou o regime de substituição progressivo do ICMS. A tese fixada pelo STF no julgamento do RE 574.706 (Rel.

Min. Carmen Lúcia, tema 69) tem como premissa o efetivo recolhimento do ICMS pelo contribuinte.

Diante do exposto, a autoridade fiscal afirma que a decisão proferida no RE 574.706 não trata da exclusão do ICMS substituição tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo assim não há permissivo legal que justifique a exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da COFINS para fiscalizada na condição de substituída. Com isso apresenta tabela dos valores que foram excluídos pela interessada e que foram lançados.

Em face do lançamento de ofício do PIS e da COFINS, o TVF informa a aplicação da multa de ofício de 75%, conforme a redação do artigo 44, inciso I, da Lei n° 9.430/96 dada pela Lei n° 11.488/2007.

A interessada foi cientificada do lançamento e apresentou impugnação, cujo teor é resumido a seguir.

Primeiramente, após breve relato dos fatos, diz que os valores recebidos (bonificações)

não se enquadram no conceito de receita ou faturamento para fins de incidência do PIS/Pasep e da Cofins. Salienta que não são todas as entradas que se revestem do caráter de receita e que as operações autuadas não se adequam ao conceito de receita, por não implicarem ingresso de valores em contraprestação a atividade empresarial realizada pela impugnante. Traz então uma série de entendimentos doutrinários acerca do conceito de receita.

Acrescenta que o "custo" de aquisição inicialmente registrado pela Drogaria deixa de refletir a realidade da operação, "uma vez que não foram consideradas as bonificações/descontos/ressarcimentos que reduziram o valor real da aquisição."

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por esta razão, diz que, em respeito às diretrizes contábeis, foram necessários ajustes para a redução do valor do custo inicialmente registrado. Prossegue e afirma, contudo, não haver qualquer respaldo lógico, tributário ou contábil que autorize a tomada desses ajustes (redutores de custo) como receita, conforme pretendido pela fiscalização. Apresente novamente entendimento doutrinários acerca do tema.

Informa, ainda, que a diferenciação entre descontos condicionais e incondicionais é absolutamente irrelevante para o caso, já que as bonificações estão sendo analisadas sob a perspectiva do adquirente, para quem a vantagem obtida tem sempre natureza de redução de custo de aquisição.

Aduz que, em síntese, na perspectiva da Impugnante (adquirente), os abatimentos e ressarcimentos consensualmente acordados com os seus fornecedores sempre terão natureza de "redutores de custos", porquanto interferem diretamente no preço da operação de aquisição, independentemente de terem sido concedidos posteriormente à transação ou do fato de se apresentarem para o fornecedor como condicionais ou incondicionais.

Nos item 3 de sua impugnação, aproveitando-se da mesma divisão em grupos realizada pela fiscalização no TVF, discorre extensamente sobre as bonificações recebidas e insiste na impossibilidade de serem consideradas como receita para fins de tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins.

Com relação ao primeiro grupo chamado de bonificações em mercadoria, sustenta em síntese que o recebimento de mercadorias em bonificação escapa à materialidade tributável das contribuições porquanto não representa receita sobre vendas decorrente da atividade empresarial a Impugnante. Destaca ser irrelevante para a Impugnante, enquanto adquirente dos produtos, o fato de as concessões de mercadorias em bonificação não serem registradas nas notas fiscais de venda como desconto, pois a diferenciação entre descontos condicionais e incondicionais é absolutamente irrelevante no presente caso. Tais descontos sempre terão o condão, sob a perspectiva do adquirente, de reduzir o custo da operação de aquisição.

Com relação ao segundo grupo chamado de bonificações em amortizações de custos, que foi subdividido em três outro grupos, alegou não restar suficientemente claro, do TVF, qual o fundamento legal adotado pelo Agente Fiscal para justificar a tributação dos valores recebidos pela Impugnante e que é absolutamente irrelevante para a autuação a ressalva de que os fornecedores "só contribuem com as bonificações porque obtém alguma vantagem em troca".

Na subdivisão do retrocitado grupo, com relação às bonificações em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento (item 3.1.2.1), alega que as devoluções recebidas pela Impugnante tratam de meros ajustes de preço de aquisição pactuados entre a Impugnante e seus fornecedores como decorrência das alterações e demandas de mercado, sendo irrelevante, para a constatação de

DOCUMENTO VALIDADO

sua verdadeira natureza jurídica (redutores do custo de aquisição), o momento de sua concretização.

Com relação à subdivisão dos programas de fidelização BPM, afirma que, como nesses programas são vendidos com desconto produtos que já haviam sido adquiridos pela Impugnante, o fornecedor/indústria procede à devolução, por meio de desconto em boletos pendentes de pagamento ou crédito em conta corrente, de parte do valor despendido pela Impugnante quando das operações de aquisição das mercadorias, como forma de redução do seu preço global de aquisição. Dessa forma, não há que se falar em "remuneração" da Impugnante pela indústria em função da comercialização de seus produtos. O que se tem, na realidade, é o recebimento de indenização de parte custo de aquisição anteriormente pago em função da concessão de descontos, pelos próprios fornecedores (e sem qualquer ingerência da Araujo) aos consumidores finais, através dos programas de fidelização.

Já com relação ao último subgrupo, chamado desconto por compra (sell in), afirma que a própria autuação ora combatida partiu do pressuposto de que os descontos recebidos pela Impugnante na modalidade em referência decorrem de uma operação onerosa de aquisição firmada entre a Araujo e seus fornecedores, e que tinha como objetivo a amortização de seu custo.

Em relação a todo este grupo, a impugnante suscita, subsidiariamente, o cancelamento dos lançamentos por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois alega não ter sido indicada pela autuação a natureza das supostas "receitas" tributadas. Afirma que a fiscalização qualificou os descontos recebidos pela Impugnante como receitas. Sendo receitas, entendeu que não poderiam ser classificadas, no caso concreto, como descontos incondicionais. Enquadrou-as, assim, na condição de descontos condicionais, que, nas palavras da fiscalização, "configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador". Na sequência, contudo, a fiscalização entrou em contradição com as suas próprias premissas, ao ponderar que "as receitas decorrentes dos valores de aportes de bonificações e acordos comerciais descritos acima pelo contribuinte, contabilizadas como redutoras do Custo de Mercadorias Vendidas, por não se tratar de descontos incondicionais e muito menos de receitas financeiras. Por esta razão, a impugnante suscita a nulidade do lançamento combatido, porquanto os Autos de Infração dificultaram em demasiado o exercício pleno do direito de defesa pela Impugnante.

Prossegue e alega que, caso superada a questão de nulidade e que caso se considere que as bonificações recebidas pela Impugnante têm natureza de receita de complementação de venda, os lançamentos deverão ser integralmente cancelados. Isso porque, com a vigência da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, o setor farmacêutico passou a se submeter ao regime monofásico de recolhimento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS. Com isso, a tributação das receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos se

DOCUMENTO VALIDADO

concentrou na indústria/fabricante, enquanto as empresas comerciantes (situação da Impugnante) têm suas receitas tributadas à alíquota zero. Por outro lado, ainda que se considerasse que os ressarcimentos têm natureza de receita financeira, os créditos lançados deverão ser reformulados, porquanto o Decreto nº 8.426/15 reestabeleceu as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras para 0,65% e 4%, respectivamente. Estariam equivocados, portanto, os lançamentos realizados nos autos impugnados, vez que foram aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,60%.

Com relação ao último grupo, chamado de "bonificações de ressarcimento de despesas e programas promocionais", subdividido em outros três grupos, a impugnante alega, em suma, que os fornecedores também têm interesse no benefício indireto que lhes será proporcionado pelas campanhas realizadas pela própria Impugnante (que, inevitavelmente, acabará dando mais visibilidade aos produtos e marcas destacados em sua publicidade). As campanhas de marketing realizadas pela Araujo têm como objetivo aumentar suas próprias vendas, o que só pode ser feito mediante promoção de seus próprios produtos, adquiridos juntos aos fornecedores para revenda. Isso, contudo, não desconstitui o fato de que as campanhas são feitas no interesse da Impugnante, ainda que, tal como já demonstrado, os fornecedores tenham um efeito positivo indireto na divulgação das mercadorias. Desta forma, o crédito lançado deve ser cancelado, seja porque os valores recebidos pela Impugnante têm natureza de redução no custo de aquisição, ou, ainda, porque não há prestação de qualquer serviço pela Araujo aos seus fornecedores.

A impugnante solicita, subsidiariamente, na hipótese de serem superados os argumentos expostos, que ainda assim a autuação será merecedora de reparos. Isto porque, caso se entenda que a Impugnante presta serviços de marketing aos seus fornecedores, certo é que, em contrapartida, a empresa tem direito aos créditos de PIS e COFINS sobre despesas com contratação de serviços de marketing, que, contudo, não foram considerados pela fiscalização.

Com relação à exclusão do ICMS própria da base de cálculo do PIS e da Cofins, afirma a Impugnante que há deliberada violação à decisão judicial válida e vigente. Afirma que conta com medida liminar deferida em Mandado de Segurança impetrado para que se ordene à Receita Federal que, quando do procedimento de fiscalização da coisa julgada obtida no Mandado de Segurança nº 0010881-58.2016.4.01.3800 considere como parcela a ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS o ICMS destacado nas notas fiscais de venda (doc. nº 08 – MS n º 1044047-25.2020.4.01.3800).

Afirma ainda que, pretender a aplicação, para a Impugnante, dos termos SCI Cosit nº 13/2018 – isto é, sustentar que a Impugnante está autorizada a excluir da base das contribuições apenas o ICMS que foi recolhido – é violar coisa julgada material legitimamente constituída.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Com relação à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da Cofins, com base no MS nº 0010881-58.2016.4.01.3800, afirma a impugnante que, conforme autorizado pela Justiça Federal nos autos do Mandado de Segurança nº 1010535-56.2017.4.01.3800 e chancelado pela própria DRF/BHE, a decisão proferida no Mandado de Segurança nº 10881-58.2016.4.01.3800 se estende à exclusão do ICMS-ST. A não observância a essa orientação representaria a um só tempo: (i) descumprimento de ordem judicial; (ii) desrespeito ao art. 146 do CTN; (iii) quebra da segurança jurídica e da confiança do jurisdicionado.
>
> Por derradeiro, requer a total improcedência dos lançamentos. Subsidiariamente, requer:
>
> - em relação às bonificações/acordos comerciais elencados no segundo grupo, pugna-se:
>
> (i) pelo cancelamento da autuação fiscal, porquanto não restou suficientemente claro qual seria, no entender da Auditora Autuante, a natureza das referidas receitas, o que prejudicou em demasiado o exercício do contraditório e o direito à ampla defesa da Impugnante;
>
> (ii) pelo cancelamento parcial das autuações caso se entenda que os referidos acordos/bonificações têm natureza de receita de complementação de venda, haja vista que os produtos estão sujeitos à incidência monofásica do PIS/COFINS, de modo que, se há receita pela sua venda, essa receita se sujeita à alíquota zero das contribuições;
>
> (iii) caso se entenda que os acordos/bonificações têm natureza de receita financeira, pela reformulação do crédito tributário lançado, porquanto o Decreto nº 8.426/15 reestabeleceu as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras para 0,65% e 4%, respectivamente.
>
> Também subsidiariamente, em relação à autuação sobre os valores recebidos a título de "Indenização (ressarcimento de custos) de despesa de marketing", requer-se que, caso se entenda que a Impugnante presta serviço de marketing para os seus fornecedores, seja reconhecido o direito ao abatimento dos créditos referentes às suas despesas com a contratação dos serviços de marketing, conforme planilha anexa (doc. nº 06)
>
> É o relatório.

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

> "ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 NULIDADE. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO. DESCABIMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

> Se ao impugnar o lançamento a contribuinte demonstra ter conhecimento acerca das causas que o motivaram, insurgindo-se contra todos os seus aspectos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou em nulidade do procedimento.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 BONIFICAÇÕES. RECEITA. BASE DE CÁLCULO.
>
> As bonificações recebidas, registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, devem ser consideradas como receitas e, portanto, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.
>
> ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.
>
> O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018 BONIFICAÇÕES. RECEITA. BASE DE CÁLCULO.
>
> As bonificações recebidas, registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, devem ser consideradas como receitas e, portanto, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.
>
> ICMS PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. EXCLUSÃO. VALOR DESTACADO DA NOTA FISCAL.
>
> O ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.
>
> Impugnação Procedente em Parte
>
> Crédito Tributário Mantido em Parte”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de solicitar que os lançamentos sejam julgados totalmente improcedentes.

Por fim, subsidiariamente, requer em relação às bonificações e acordos comerciais:

(i) pelo cancelamento da autuação fiscal, porquanto não restou suficientemente claro qual seria, no entender da Auditora Autuante, a natureza das referidas receitas, o que prejudicou em demasiado o exercício do contraditório e o direito à ampla defesa da Recorrente (a questão continua obscura após as considerações feitas pela DRJ);

(ii) pelo cancelamento parcial das autuações caso se entenda que os referidos acordos/bonificações têm natureza de receita de

complementação de venda, haja vista que os produtos estão sujeitos à incidência monofásica do PIS/COFINS, de modo que, se há receita pela sua venda, essa receita se sujeita à alíquota zero das contribuições;

(iii) caso se entenda que os acordos/bonificações têm natureza de receita financeira, pela reformulação do crédito tributário lançado, porquanto o Decreto nº 8.426/15 reestabeleceu as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras para 0,65% e 4%, respectivamente.

Também subsidiariamente, em relação à autuação sobre os valores recebidos a título de "Indenização (ressarcimento de custos) de despesa de marketing", o contribuinte requer o reconhecimento do direito ao abatimento dos créditos referentes às suas despesas com a contratação dos serviços de marketing, caso se entenda que presta serviço de marketing para os seus fornecedores.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, não cumulativos, relativos aos períodos de apuração de 2017 e 2018, lavrados em 08/12/2020.

O contribuinte solicita em seu pedido que seja aplicada de forma subsidiária a nulidade do lançamento, em virtude de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Alega que não foi indicada pela autuação a natureza das supostas "receitas" tributadas, e que isso gerou prejuízo ao direito de defesa.

Nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, os atos e termos foram realizados por pessoa competente e dentro da legalidade e prazos legais, o que gerou o direito de defesa e o devido processo legal.

As informações constantes da autuação foram completas, com descrição acerca das causas que a motivaram. Os recorrentes foram devidamente notificados, podendo se insurgir sobre todos os fundamentos levantados no processo, inexistindo, portanto, qualquer nulidade ou cerceamento de defesa, razão pela qual voto por negar o pedido subsidiário de nulidade do lançamento.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Quanto ao mérito, foram relacionados aos seguintes temas:

Grupo "a" – "Bonificações Recebidas em Mercadorias"

1. Bonificações em mercadoria

Grupo "b"– "Bonificações de Amortizações de Custos"

2. Desconto por compra (*sell in*)

3. Bonificações, em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento,

para rebaixa de preço de venda da Araujo ao consumidor final

4. Programas de fidelização, como PBM (Programa de Benefícios de Medicamentos)

Grupo "c"– "Bonificações de Ressarcimento de Despesas e Programas Promocionais"

5. Indenização (ressarcimento de custos) de campanha de venda

6. Indenização (ressarcimento de custos) de campanha de marketing

7. Ressarcimento de custos pela exposição em ponta de gôndola ou espaços

Quanto às bonificações, o recorrente alega que não se manifestam como ingresso financeiro novo e decorrente de sua atividade empresarial. O contribuinte descreve que o "custo" de aquisição inicialmente registrado deixa de refletir a realidade, uma vez que não foram consideradas as bonificações, descontos e ressarcimentos. Por isso, haveria a necessidade de realizar ajustes para redução do valor do custo inicialmente registrado.

Ainda, para o contribuinte, a diferenciação entre desconto condicional e incondicional é "absolutamente irrelevante" para o presente caso, haja vista que as bonificações estão sendo analisadas sobre a perspectiva do adquirente, para quem a vantagem obtida teria sempre natureza de redução de custo de aquisição.

O Recurso Voluntário expôs que na perspectiva do contribuinte adquirente, os abatimentos e ressarcimentos consensualmente acordados com os fornecedores sempre teriam a natureza de "redutor de custo", e por isso interferem no preço da operação de aquisição, independentemente de terem sido concedidos posteriormente à transação, ou o fato de serem condicionais ou incondicionais.

Alega que restaria prejudicada a cobrança de PIS/Cofins sobre as bonificações recebidas pela contribuinte, uma vez que seriam redutores do custo e não se enquadrariam na materialidade tributável dessas contribuições.

DOCUMENTO VALIDADO

Note-se detalhamento quanto a cada item em análise no presente processo:

Grupo A: Bonificações de Mercadoria

Conforme descrito no TVF, as bonificações de mercadoria são concessões feitas "*pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior que a contratada*".

Note-se trecho do Recurso Voluntário que explica essa operação:

> "os fornecedores da Recorrente, buscando tornar a aquisição de suas mercadorias mais vantajosas, concedem bonificações em unidades dos produtos vendidos, reduzindo, assim, o valor do custo global de aquisição das mercadorias adquiridas pela Araujo. É o caso, justamente, da operação com a empresa Mogiana Alimentos S/A.
>
> Com efeito, a empresa Mogiana emitiu a Nota Fiscal de Bonificação nº 188.881 (em que foram concedidas em bonificação diversas unidades do mesmo produto). Com isso, **o preço global da aquisição do item em questão foi reduzido, o que possibilitou a realização de promoção, conforme se verifica do Acordo Comercial anexo, pactuado entre as partes** (doc. nº 04 da Impugnação). (...)
>
> Com efeito, **o reconhecimento de receita em relação às mercadorias recebidas em bonificação dar-se-á, tão somente, quando do exercício da atividade empresarial que implemente sua alienação**. O recebimento de mercadorias em bonificação é evento relacionado, unicamente, à operação de aquisição dos bens pela Recorrente (em que se têm, por óbvio, custos), e não à atividade-fim que visa coloca-los no mercado, de forma que não pode ser caracterizado como receita para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS." (Grifei).

Resumidamente, o entendimento do Recorrente é que ele recebe bonificações, as quais reduzem o valor do custo das mercadorias e não gera uma receita tributável. Alega também que a tributação deveria ocorrer somente quando o Contribuinte realizar a venda das mercadorias recebidas.

Em contraponto, note-se Solução de Consulta COSIT nº 291/2017:

> NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.
>
> Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

DOCUMENTO VALIDADO

> A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

Conforme acima descrito, aquelas bonificações "sem vinculação a operação de venda" serão consideradas receitas para os recebedores como se de doação fossem. Note-se adicionalmente o item 10 da mesma solução de consulta:

> "Logo, os ativos recebidos em doação, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições em apreço, por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003."

Note-se ainda trecho da SC COSIT nº 380, de 23 de agosto de 2017, quanto ao tema:

> "Conforme assinala o Acórdão nº 3302-002.119, publicado em 26 de julho de 2013, e prolatado pelo CARF, 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.(...)

Conforme descrito no Acordão de Impugnação, torna-se relevante, mesmo para o adquirente a discussão se, na venda, o desconto é tratado como incondicional ou não. Esta condição seria necessária para avaliar o tratamento que tal bonificação recebe para o adquirente. *"Conforme visto acima, apenas os descontos incondicionais geram, para o adquirente, o tratamento como redução de custo. Nos outros casos, o tratamento para o adquirente é que a bonificação se trata, em verdade, de uma receita.(...)"*

Há recente decisão da Turma 3201 do CARF sobre esse tema em análise no Acordão nº 3201-012.614, de 16 de setembro de 2025, conforme trechos abaixo:

> Processo: 13136.720376/2020-01
>
> Recorrente: DPC DISTRIBUIDOR ATACADISTA S/A
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017
>
> BONIFICAÇÕES. RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

DOCUMENTO VALIDADO

> As bonificações recebidas, registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, devem ser consideradas como receitas e, portanto, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.
>
> DESCONTOS NÃO FINANCEIROS. RECEITA ORDINÁRIA PARA O COMPRADOR. INCIDÊNCIA.
>
> Os descontos não financeiros recebidos pelo comprador são tratados como receitas ordinárias e sofrem incidência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos em suas alíquotas ordinárias.
>
> (...)
>
> ACÓRDÃO
>
> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.
>
> (...)
>
> Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão.

Conclui-se que quando as bonificações recebidas forem registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra, essas devem ser consideradas como receitas tributáveis de PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

Voto pela manutenção do lançamento tributário de PIS/Cofins quanto às bonificações de mercadorias, uma vez que essas foram exatamente registradas em documentos desvinculados dos documentos fiscais relativos às operações de compra.

Grupo B: Bonificações de Amortizações de Custos

> O contribuinte enquadra as bonificações de custo em três tipos:
>
> <u>- Desconto por compra (*sell in*)</u>
>
> <u>- Bonificações, em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento, para rebaixa de preço de venda da Araujo ao consumidor final</u>

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Programas de fidelização, como PBM (Programa de Benefícios de Medicamentos)

Conforme relato no TVF, os fornecedores contribuem financeiramente com a fiscalizada porque têm interesse em obter alguma contrapartida, ou seja, só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca. Essas bonificações consistem em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento, desconto por compra (*sell in*) em razão de negociação de volume comprado e programas de fidelização, como o PBM (Programa de Benefícios de Medicamentos). Neste caso do chamado PBM, é prevista a concessão de descontos, usualmente progressivos, pela aquisição desses produtos, aos consumidores cadastrados em seu programa, objetivando a fidelização do consumidor final com a aquisição de um determinado produto de sua fabricação. E, nesse caso, efetua posteriormente ao contribuinte a compensação financeira/ressarcimento do desconto concedido no âmbito do seu programa de fidelização.

Quanto às bonificações em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento para rebaixa de preço de venda da Araujo ao consumidor final, o fornecedor solicita que uma determinada mercadoria já adquirida pela Contribuinte tenha o preço de venda ao consumir final reduzido, para a finalidade de, por exemplo, equalizar o preço de seus produtos com os dos concorrentes, conforme relato do Recurso Voluntário.

De acordo com o Contribuinte, os valores referentes aos abatimentos para rebaixa de preço não ingressam no patrimônio da Recorrente como riqueza nova passível de tributação, ainda que recebidos posteriormente às operações de aquisição das mercadorias junto aos fornecedores. Seria, na verdade, mero ressarcimento de parte do preço anteriormente pago por ele.

Note-se trechos do Recurso Voluntário quanto às bonificações de amortizações de custo:

> "Não há que se falar em 'remuneração' da Recorrente pela indústria em função da comercialização de seus produtos. O que se tem, na realidade, é o recebimento de indenização de parte custo de aquisição anteriormente pago em função da concessão de descontos, pelos próprios fornecedores (e sem qualquer ingerência da Araujo) aos consumidores finais, através dos programas de fidelização. (...)
>
> Em conclusão, o que se tem é: o fato desses produtos serem comercializados no âmbito dos programas de fidelização a um preço inferior ao usualmente praticado pela Recorrente é compensado pelo posterior ressarcimento, pela indústria, de parte dos custos de aquisição despendidos pela Araujo, especificamente em relação e na proporção dos produtos que foram vendidos pelo sistema de fidelização. (...)
>
> as bonificações de "sell in" consistem em 'descontos [concedidos] em razão de negociação de volume comprado' (...).

> as 'bonificações' pactuadas como 'vantagens econômicas' consensualmente acordadas que interferem na finalização do 'preço' da operação têm natureza de 'redução de custos' para a beneficiária, quer sejam consideradas como 'condicionais' ou 'incondicionais', classificação esta que só tem relevância para a determinação da base de cálculo de tributos a cargo do vendedor, não do comprador."

Conforme descrito no TVF, os fornecedores contribuem financeiramente com o contribuinte porque têm interesse em obter alguma contrapartida. Ou seja, só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca.

Nas bonificações em crédito em conta ou desconto em boletos pendentes de pagamento, a Drogaria Araújo S.A. é indenizada pelo fornecedor pela prática de preços inferiores aos de aquisição dos produtos.

As bonificações de "desconto por compra (sell in)" são descontos em razão de negociação de volume comprado. O Contribuinte recebe bonificações em forma de descontos em boletos de pagamentos ou créditos em contas correntes. São calculados por percentuais em razão do volume de produtos comprados por um período de tempo preestabelecido, conforme determinado no acordo.

Nos "Programas de fidelização, como o PBM (Programa de Benefícios de Medicamentos)", o fornecedor, objetivando a fidelização do consumidor final com a aquisição de um determinado produto de sua fabricação, prevê a concessão de descontos, usualmente progressivos, pela aquisição desses produtos, aos consumidores cadastrados em seu programa.

Como pode ser verificado, para todos os três tipos mencionados acima, há de fato uma condicionante para que as bonificações aconteçam. Como essas bonificações não são incondicionais, há incidência de PIS/Cofins sobre essas receitas com bonificações.

Adicionalmente, cabe também mencionar que não se trata de receitas financeiras. Trata-se apenas de receitas recebidas de fornecedores, e que possuem a devida incidência de tributação das contribuições.

Grupo C – Bonificações de Ressarcimento de Despesas e Programas Promocionais

> Há três tipos de bonificações de ressarcimento de despesas e programas promocionais:
>
> <u>- Indenização (ressarcimento de custos) de campanha de venda</u>
>
> <u>- Indenização (ressarcimento de custos) de campanha de marketing</u>
>
> <u>- Ressarcimento de custos pela exposição em ponta de gôndola ou espaços</u>

DOCUMENTO VALIDADO

Também aqui, note-se que estas bonificações e acordos comerciais estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer do Contribuinte. Todas refletem em um serviço que reverte em favor de seus próprios fornecedores (propaganda, marketing, campanha de venda, exposição em local privilegiado e etc).

No caso de exposição em ponta de gôndola ou espaços, há a disponibilização de um lugar privilegiado, gerando consequentemente uma receita operacional.

Nesse contexto, note-se lições de Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar do conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. n. 1, jan. 2001.p. 30):

> "Tenho meditado profundamente sobre este problema e não consigo ver como sustentar que as reduções de obrigações sem pagamento não sejam receitas, porque na verdade elas reúnem todas as características pelas quais se pode identificar uma receita.
>
> (...)Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equiparar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.
>
> Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto de forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço o ativo e as obrigações do lado direito o passivo. A diferença e entre eles resultado da soma algébrica é o patrimônio liquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.
>
> Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando o ativo quanto diminuindo o passivo.
>
> Por qualquer destas operações o resultado do patrimônio líquido é igual.
>
> Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.
>
> E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoada.

As bonificações que constam dos autos dizem respeito às rubricas as quais correspondem a descontos comerciais concedidos em razão do cumprimento de obrigações assumidas de compromisso de natureza contraprestacional. E, de fato, as bonificações

DOCUMENTO VALIDADO

condicionais são receitas e devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

No que pese toda boa argumentação da Recorrente, a meu ver, é inequívoco que os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos seus fornecedores constituem receita tributável pela contribuição ao PIS e pela COFINS, devendo assim serem incluída em suas bases de cálculo.

Subsidiariamente, quanto à autuação sobre os valores recebidos a título de "Indenização (ressarcimento de custos) de despesa de marketing", o contribuinte solicitou em seu Recurso Voluntário o reconhecimento do direito ao abatimento dos créditos referentes às suas despesas com a contratação dos serviços de marketing, no caso da decisão do presente Acordão concluir que ele presta serviço de marketing para os seus fornecedores.

Note-se que conforme demonstrado no Acórdão de Impugnação, os dispêndios inerentes a essa Receita com Marketing não são passíveis de creditamento de PIS/Cofins, uma vez que não foram sequer utilizados no momento adequado e da forma correta. De fato, a utilização de créditos é facultativa, e não foi solicitada quando da apuração. Note-se falta de comprovação desses valores, haja vista que, conforme exposto pelo fisco, a mera apresentação de planilhas no recurso não é suficiente para comprovar eventual direito.

Da exclusão do ICMS substituição tributária da base de cálculo

Além das bonificações mencionadas acima, foi objeto de autuação a forma adotada pela empresa de calcular o ICMS a ser excluído da base de PIS/Cofins. Esse tema foi solucionado no Acórdão de Impugnação, que cancelou os débitos respectivos, uma vez que o ICMS a ser excluído era o destacado na nota fiscal, o que foi corretamente realizado pelo contribuinte.

Resta agora a análise quanto ao regime de substituição tributária. Para o Fisco, a Suprema Corte não teria considerado o **regime de substituição progressivo**, pois a tese fixada pressuporia o efetivo recolhimento do ICMS pelo contribuinte, e não há saldo a pagar pelos contribuintes substitutos.

Primeiramente, deve-se notar que há uma questão processual mencionada na lide. Havia dois processos judiciais do contribuinte quanto ao tema: um primeiro referente a ICMS próprio (MS nº 10881.58.2016.4.01.3800) e outro a ICMS-ST (MS nº 1010535-56.2017.4.01.3800).

O Delegado da Receita Federal de BH prestou informações no MS do ICMS-ST (documento nº 9 da impugnação) esclarecendo que:

> "entende a DRF/BHE que **o que vier a ser decidido em relação à exclusão do ICMS convencional**, recolhido pela Impetrante na condição de contribuinte, da base de cálculo do PIS e da Cofins (Mandados de Segurança de n.º 2007.38.00.035165-3 e 10881-58.2016.4.01.3800) **estender-se-á ao ICMS-ST.**" (Grifei)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Houve então decisão judicial sem julgamento de mérito, exatamente pelo motivo do tema de ICMS-ST já constar no processo de ICMS-próprio. Nessa decisão, o Juiz determinou que *"o provimento judicial favorável à impetrante prolatado no primeiro mandado de segurança servirá como título executivo judicial para afastar a incidência tanto do ICMS-OP quanto do ICMS-ST"*.

Apesar dessa decisão judicial, motivada inclusive pela informação prestada pela própria Receita Federal, as autoridades ficais descumpriram esse entendimento judicial, e concluíram que deveria haver processo judicial exclusivo de ICMS-ST, para possibilitar a exclusão da base de PIS/Cofins.

Note-se trechos do Acordão de Impugnação com essa questão acima mencionada:

> "**A fiscalização informa que o questionamento em voga foi alvo de ação judicial específica da impugnante, MS nº 1010535-56.2017.4.01.3800. Nesta ação judicial o juiz declarou que o pleito, exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFIS, estaria contido no pedido constante do MS n° 10881.58.2016.4.01.3800 (aquele do ICMS próprio), tendo o processo sido extinto sem julgamento do mérito.** Já a decisão constante do processo n° 10881.58.2016.4.01.3800 negou seguimento ao RE tendo por base a decisão proferida no RE 574.706/PR. A autoridade fiscal entende que a tese fixada pelo STF no julgamento do RE 574.706 (Rel. Min. Carmen Lúcia, tema 69) tem como premissa o efetivo recolhimento do ICMS pelo contribuinte. O Reconhecimento do ICMS na condição de substituto tributário importa na transferência integral às fazendas públicas estaduais sem a necessidade de compensação e, portanto, sem identificação de saldo a pagar pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos. Desta forma, no entendimento da autoridade fiscal, a tese do RE 574.706 não se aplica aos substituídos no regime de substituição tributária para frente do ICMS.
>
> A autoridade fiscal trouxe ainda outra questão, relativo a um julgamento de exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da Cofins, onde o STF entendeu, em 15/08/2020, que, para apreciar o tema, "seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional.". Desse modo, restou consolidada a seguinte tese: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)." A autoridade fiscal, diante do exposto, relatou restar evidente então que a decisão proferida no RE 574.706 não trata da exclusão do ICMS substituição tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo assim não haveria permissivo legal que justificasse a exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da COFINS para a fiscalizada na condição de substituída.

DOCUMENTO VALIDADO

> **Diante do exposto, em que pese o juiz ter declarado, no pleito do MS nº 1010535-56.2017.4.01.3800, que a questão do ICMS-ST estaria abarcada no MS que versava sobre o ICMS próprio, a autoridade fiscal entendeu que a decisão do RE 574.706 de repercussão geral, e que foi utilizado para o deslinde do mérito do MS que versava sobre o ICMS regular, não abarcaria o ICMS ST.**
>
> Apesar da lógica dos argumentos trazidos pela impugnante, já expostos no relatório, entendo que foi correta a conduta da autoridade fiscal. **O tema é certamente complexo, ainda mais no caso em questão em que havia um primeiro MS versando sobre a questão específica e que foi extinto sem resolução mérito sob a justificativa que estaria abarcado no MS que versava sobre o ICMS próprio. Ocorre que, pelas mesmas justificativa da autoridade fazendária, entendo que a tese do RE 574.706 não se aplica aos substituídos no regime de substituição tributária para frente do ICMS.** Não há citação específica ao ICMS-ST no julgamento do RE 574.706. Diante do exposto, voto pela manutenção do lançamento da exclusão do ICMS-ST, tal qual realizado pela autoridade fiscal." (Grifei).

Nitidamente, a Fiscalização descumpriu tanto decisão judicial quanto entendimento expresso do Delegado com jurisdição sobre o caso que formalizaram o entendimento que o tema de ICMS-ST já estava contido no processo de ICMS-próprio.

Pelo exporto, concordo com o apontado pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, que a não observância desse entendimento de que o MS nº 10881.58.2016.4.01.3800 se estende à exclusão do ICMS-ST representa ao mesmo tempo:

> (i) descumprimento de ordem judicial;
>
> (ii) desrespeito ao art. 146 do CTN;
>
> (iii) quebra da segurança jurídica e da confiança do jurisdicionado.

Outra questão levantada pelas autoridades fiscais é que a exclusão do imposto devido por substituição tributária não teria sido considerada pela decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706.

O contribuinte resume os seguintes os motivos conceituais para a exclusão do ICMS-ST da base de PIS/Cofins:

> "(a) como já dito, o regime de substituição é mera técnica legal de arrecadação, não desnaturando a natureza do ICMS, sendo que o imposto, receita de titularidade da Fazenda Estadual, continua a incidir sobre cada circulação da mercadoria na cadeia operacional; (b) há incidência tributária quando da venda de mercadorias realizada pelo substituído tributário, mas, em virtude de lei, a responsabilidade pelo recolhimento ficou a cargo de pessoa antecedente; (c) os valores de ICMS recolhidos antecipadamente são componentes da contabilidade

DOCUMENTO VALIDADO

> do substituído tributário – ainda que destinados aos cofres estaduais, participando do preço da mercadoria a ser revendida; (d) as antecipações do ICMS são computadas no custo dos bens adquiridos pelo substituído (ele quem suportou o encargo tributário com o pagamento do preço da mercadoria na operação anterior) e, por conseguinte, integrarão a sua receita bruta na etapa subsequente.

Ressalte-se que a matéria exclusão do ICMS-ST da base de PIS/Cofins foi objeto de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.958.265, submetido à sistemática dos recursos repetitivos e já transitado em julgado (Tema Repetitivo nº 1.125). Por esse motivo, é de observância obrigatória por parte deste colegiado. Note-se ementa respectiva:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.
>
> 1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).
>
> 2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).
>
> 3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.
>
> 4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

DOCUMENTO VALIDADO

> 5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.
>
> 6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que **devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.**
>
> 7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.
>
> 8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, **fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."**
>
> 9. Recurso especial desprovido.
>
> (gn). (grifei).

Conforme acima disposto, o ICMS-ST não compõe a base de cálculo de PIS/Cofins, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.

Adicionalmente, note-se trechos da recente decisão do CARF da presente turma 3201:

> "Processo: 15746.727047/2022-91
>
> Contribuinte: COMERCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUCAO JOLI LTDA
>
> Tipo de Recurso: Recurso Voluntário
>
> Data da Sessão: 17/09/2025
>
> Relator: MARCELO ENK DE AGUIAR
>
> Acórdão: 3201-012.618 (...)
>
> Decisão (...)

DOCUMENTO VALIDADO

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. (...)
>
> Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto), Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão. (...)
>
> Ementa(s)
>
> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020
>
> EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.
>
> O ICMS – Substituição Tributária (ICMS-ST) apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário, cujo valor compõe o custo das mercadorias por ele vendidas, deve ser excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído tributário ao revender as mesmas mercadorias, em observância da regra fixada em recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo nº 1.125). (...)".

Conforme determinação do tema repetitivo nº 1.125 mencionado acima, voto pela exclusão do ICMS-Substituição tributária base de cálculo de PIS/Cofins do presente processo.

Conclusão

Como resumo dos itens acima, voto por não acolher a preliminar de nulidade arguida e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de se excluir da base de cálculo das contribuições por ele devidas, na condição de substituído tributário, o ICMS-ST apurado e recolhido pelo fornecedor substituto tributário.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO