



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720434/2015-34
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.415 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E
JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE
PRODUTOS PARA SAÚDE LTDA

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN/SRF N.º 51/1978).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 21.126 a 21.157), e pelo contribuinte (fls. 21.185 a 21.209), contra o Acórdão n.º 3201-004.477, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 21.053 a 21.124), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS (*O mesmo se aplica à CONTRIBUIÇÃO para o PIS/PASEP*)

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

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

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

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

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos (IN RFB N.º 51/1978)

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 21.160 a 21.164), a PGFN defende que o crédito presumido de ICMS compõe a base de cálculo das contribuições.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 21.255 a 21.282). pedindo, em caráter preliminar, o não conhecimento de Recurso, por contrariar Acórdãos do STF e do STJ proferidos em sede de repercussão geral ou sob o rito dos recursos repetitivos.

Ao seu Recurso Especial, foi dado seguimento (fls. 21.383 a 21.338) em relação à incidência de PIS/Cofins sobre descontos ditos como incondicionais, quando não constantes em Nota Fiscal.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 21.390 a 21.403).

O contribuinte ainda opôs Embargos de Declaração (21.324 a 31.345), que foram rejeitados (fls. 21.410 a 21.412).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Quanto ao **conhecimento** do Recurso Especial da PGFN, não assiste razão ao contribuinte, pois o Acórdão do STF trazido versa sobre o crédito do ICMS na exportação, e o do STJ de incidência sobre IRPJ/CSLL. Assim, preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço dos Recursos Especiais.

No **mérito**:

1) Crédito Presumido de ICMS.

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

CONTA N.º 7610 5110000151 - TERMO ACORDO ICMS PARAÍBA

CONTA N.º 7610 5110000152 - BENEFÍCIO FISCAL (RECUPERAÇÃO ICMS)

A fiscalização identificou na contabilidade do contribuinte os lançamentos de receitas, nas Contas 7610 5110000151 e 7610 5110000152, cujos valores foram informados na DIPJ 2011/12010, integrando a respectiva Linha 39 da Ficha 07A Outras Receitas Operacionais, conforme composição apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação N.º 6, cujos valores mensais estão abaixo discriminados:

(...)

Todos os lançamentos de ambas as contas tem como contrapartida a conta de ativo circulante N.º 7610 2129100505 - ICMS Outros Créditos. A própria estrutura dos lançamentos denota tratar-se de receitas à medida que decorrem de fatos contábeis modificativos, ou seja, há aumento de conta de ativo circulante sem redução de outro ativo ou aumento de passivo, implicando, portanto, em todos os lançamentos de aumento do patrimônio líquido.

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

O próprio contribuinte diz que se tratam de subvenção para custeio, mas, como trazido nas suas Contrarrrazões (fls. 21.281 e 21.282), com a edição da Lei Complementar n.º 160/2017 – cujo art. 9.º deu nova redação ao art. 30 da Lei n.º 12.973, de 2014, incluindo os §§ 4.º e 5.º, isto perdeu a importância, pois todas passaram a ser consideradas para investimento, “com efeitos retroativos”:

Art. 30.

§ 4.º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

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

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

Os períodos de apuração atingidos estão entre a data da vigência da Lei n.º 11.638/2007 (1.º de janeiro de 2008), que promoveu profundas alterações na Contabilidade – e os lançamentos contábeis é que serão nosso principal foco –, e a data (1.º de janeiro de 2015) a partir da qual, com as alterações nos diplomas legais que regulam a cobrança das contribuições feitas pela Lei n.º 12.973/2014, estes ingressos foram expressamente excluídos da base de cálculo.

Entre os vários itens alterados da Lei das S/A (n.º 6.404/76) pela Lei n.º 11.638/2007, encontra-se o tratamento contábil dado às subvenções para investimento, que antes eram classificadas como reserva de capital e que passaram a sê-lo como receita.

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

Por outro lado, a própria Lei n.º 11.638/2007 inseriu o art. 195-A na Lei das S/A, criando uma reserva de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscais, com o objetivo de permitir que a companhia, caso assim desejasse, não distribuísse aos proprietários o valor da subvenção.

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

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

Voto

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às **subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

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

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

III - manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

Destarte, a subvenção para investimento, que antes não transitava por conta de resultado da pessoa jurídica, com a Lei n.º 11.638/2007 passa a transitar. Mas isso não significa que passou a ser, automaticamente, tributada como receita do exercício. A não tributação continuou a depender do igual cumprimento de requisitos, com finalidade última de evitar que tais recursos fossem apropriados privadamente pelos sócios das empresas beneficiadas.

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

O artigo 21 da Lei n.º 11.941/2009, por sua vez, determinou, em seu parágrafo único, que o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público, de que trata art. 18,

poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado:

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

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

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

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

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

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

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 40, a Autoridade Fiscal relata que no período fiscalizado (AC 2010 a 2012), os valores referentes aos incentivos fiscais da Secretaria da Fazenda de Goiás foram contabilizados mensalmente a débito da Conta 402 - ICMS a recolher (conta do Passivo Circulante) e a crédito da Conta 13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ GO (conta de resultado - outras receitas/despesas operacionais), [...].

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

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

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

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

(Vide demonstrativo às fls. 1.877)

Verifica-se, portanto, o descumprimento dos requisitos para fruição da exclusão dessas subvenções da base de cálculo do PIS e da Cofins, em observância ao que determina os citados artigos da Lei n.º 11.941, de 2009. Sendo assim, as subvenções de investimento recebidas em 2010 a 2012 estão sujeitas à tributação do PIS e da Cofins.”

Como visto, o art. 18 Lei n.º 11.941/2009 trata das condições para não tributação pelo Imposto de Renda, porém, como o art. 21 a elas faz expressa referência, entendo que essas mesmas condições devam ser aplicáveis à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep. Com efeito, as condições são as mesmas aplicáveis à legislação anterior, resumidamente: o valor

da subvenção do Poder Público para investimento, desde que não distribuível aos proprietários, não deve ser tributada.

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

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

No Acórdão de Impugnação (fls. 20.925) é dito que “Muito embora as subvenções para investimentos possam em alguns casos não ser computadas na determinação do lucro real da pessoa jurídica (a exemplo de subvenções para integralização de capital), é de se concluir que, para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, as subvenções em geral são consideradas receita tributável, de sorte que o valor correspondente ao crédito presumido de ICMS deve ser oferecido à tributação, uma vez que inexistente norma autorizando a sua exclusão das bases de cálculo das referidas contribuições”.

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

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

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

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

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

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

2) Descontos Incondicionais.

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

CONTA N.º 7610 5110000198 - DESCONTO RECOMPOSIÇÃO DE MARGEM

A fiscalização identificou na contabilidade do contribuinte os lançamentos de receitas, na conta N.º 7610 5110000198, cujos valores foram informados na DIPJ 2011/12010 como receitas, integrando a respectiva Linha 39 da Ficha 07ª - Outras Receitas Operacionais, conforme composição apresentada pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação N.º 6, cujos valores mensais estão abaixo discriminados:

(...)

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

Desconto Canal Diversos - 7610 5129000198

Desconto de Logística - 7610 5126000198

Descontos para Espaços e Outros - 76105 129900198

Desconto Recomposição de Volume - 7610 5125000198

Desconto Recomposição de Margem - 7610 5124000198

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

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

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

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

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

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

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

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

7610 5110000101 - Venda Produto Acabado Mercado Interno

7600 5110000100 - Venda Bruta de Produtos

7610 5910000102- Venda Produtos Acabados - Afiliadas Locais

75B1 5110000101 - Vendas Cliente Nacional

7610 5110000102 - Revenda mercadorias TRADE

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

Em síntese, ao emitir a Nota Fiscal, o valor da Nota já abatido do desconto incondicional é registrado nas contas agrupadas sob a rubrica Vendas Mercado Interno, enquanto o valor da receita, de cada uma das Notas Fiscais, correspondente ao valor do desconto incondicional é registrado na conta N.º 7610 5110000198 - Desconto Recomposição de Margem, de tal forma que, para o próprio controle do contábil do contribuinte, esta parte da receita possa ser abatida pela correspondente despesa referente ao desconto incondicional

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

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

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

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

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

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

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas