



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10384.002422/2005-29
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-010.557 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BARROSO LOCADORA DE TRANSPORTES LTDA

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

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO.
COMPOSIÇÃO.

As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.(Presidente em Exercício)

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto, tempestivamente, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao amparo do art. 64, II e 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão no 3803-003.491, cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

ÔNUS DA PROVA. FATO MODIFICATIVO DO LANÇAMENTO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. LIBERALIDADE. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM ESPECÍFICA OPERAÇÃO DE VENDA. RECEITA. NÃO AUFERIMENTO.

Mercadorias entregues gratuitamente pelo vendedor ao comprador sem vinculação com específica operação de venda não constitui fato gerador da Cofins, por não haver auferimento de receita por quem as recebe.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. DEVOLUÇÕES DE VENDAS. ICMS/SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. DUPLICIDADE.

Incluem-se, na base de cálculo da contribuição, os valores excluídos em duplicidade em decorrência de preenchimento incorreto da DIPJ, quando o contribuinte deixa de provar que o erro tenha sido reparado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão acima, a divergência suscitada pela Fazenda se refere à tributação das mercadorias recebidas em bonificação como receita para a Cofins.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 418 a 421.

O Contribuinte foi intimado, mas não apresentou contrarrazões.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 418 a 421.

Do Mérito

A Divergência suscitada no Recurso Especial da Fazenda Nacional diz respeito à tributação das mercadorias recebidas em bonificação como receita para a Cofins.

Me filio ao entendimento do Acórdão Recorrido, a qual reproduzo abaixo, as razões de decidir do Ilustre Conselheiro Belchior Melo de Sousa

Inaugurando essa linha de visão que ora se controverte, a decisão recorrida apoiou-se no conceito contábil de aumento de situação líquida patrimonial, que, no presente caso, teria ocorrido com um acréscimo no ativo pelo recebimento das mercadorias em bonificação sem uma contrapartida de crédito em conta de passivo, conforme seus termos a seguir:

Tendo a própria Interessada registrado como receitas, em sua contabilidade, os valores consignados nas Notas Fiscais que alega constituírem descontos incondicionais concedidos na forma de bonificações em mercadorias, e não tendo ela apresentado qualquer elemento de prova apto a demonstrar a incorreção material dos lançamentos contábeis correspondentes, entendo que deve ser mantido o lançamento impugnado, no tocante a esta específica matéria (já com os ajustes promovidos pela autoridade que empreendeu a Diligência Fiscal).

Aduza-se que não há por que estranhar a atribuição, aos valores constitutivos das bonificações em mercadorias, da natureza jurídico-contábil de receitas.

Observe-se a definição de Receita formulada no item 70 (a) do Pronunciamento Conceitual Básico “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC2, que abaixo reproduzo:

Aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de

passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

Assim, qualquer acréscimo de ativos que importe em aumento do patrimônio líquido da entidade beneficiária constitui Receita. A contrario sensu, para que não configure Receita, um aumento de ativos deve ter por contrapartida um crédito em uma Conta Patrimonial (de Ativo ou de Passivo). Milita no mesmo sentido a definição de Receita dada por Silvério das Neves e Paulo E. Viceconti:

São entradas de elementos para o Ativo da empresa, decorrentes de uma transação com terceiros, na forma de bens ou direitos que provocam um aumento da situação líquida da entidade, em virtude de não aumentarem o Passivo.

Registramos aqui que, apesar de o contribuinte, em resposta ao nosso Termo de Solicitação de Esclarecimentos, haver alegado que: "em relação às bonificações, esclarecemos tratar-se de descontos comerciais obtidos nas compras, em mercadorias a serem revendidas, cuja tributação é feita quando ocorre a venda", ressaltamos que, com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo do PIS e da COFINS passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da atividade exercida e da classificação contábil adotada, entre as quais o valor das mercadorias recebidas em bonificação, que também constitui receita do contribuinte.

A posição do i. Relator ad quem é perfilhada, sobretudo, do seu labor sobre as observações e conclusão da decisão recorrida, e ambas o são a partir do conceito de mercadorias em bonificações plasmado no Parecer CST/SIPR n 1.386/1982, segundo o qual as bonificações somente não configuram receitas de quem as recebe na hipótese de estarem vinculadas a operações de vendas, quando assumem, assim, a figura de descontos incondicionalmente concedidos pelos

vendedores, na forma de entrega de mercadorias em quantidade superior à estipulada.

Como corolário desse pensar, na hipótese de representarem mercadorias entregues gratuitamente pelo fornecedor ao cliente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe, sujeitas à incidência da aludida contribuição.

O lançamento está respaldado na Lei n 10.833/2003, para os períodos de apuração sob sua regência. Regulando a ampliação da base de cálculo das contribuições trazida pela EC n 20/98, dita lei sufragou como aspecto material da hipótese de incidência as receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Gize-se, nesse passo, que o enquadramento das bonificações em mercadorias como receita não é decorrente de disposição expressa da citada lei. Se o fosse, não se estaria aqui a contestá-la, sob pena de se estar afastando aplicação de lei presumidamente válida e constitucional. Resulta, sim, da concepção de que a expressão receitas auferidas, por carregar em si a antes pretendida ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, pode abarcar toda e qualquer sorte de ingressos, sejam eles de ordem financeira ou patrimonial.

Dito isso, vê-se que a questão reclama perscrutar o alcance e conteúdo da locução receitas auferidas, cuja síntese extraio das palavras abalizadas de José Antonio Minatel, que esgarçou este assunto, desde as suas entranhas, de maneira incomparável na doutrina:

Receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à **contraprestação pela venda** de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como **pela remuneração de investimentos** ou pela **cessão onerosa e temporária**

de bens e direitos a terceiros, **aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.** 5 [grifos aqui].

De posse dessas referências que estruturam o conceito de receita, o escólio de Minatel vai ao encontro do tema que perfaz a presente controvérsia e discorre acerca das bonificações em mercadorias como sendo uma conduta incapaz de materializar-se no fato jurídico auferir receita. Confira-se:

*A técnica cada vez mais comum de induzir vendas pela entrega de mercadorias a título de **bonificação**, que são recebidas pelo comprador sem custo adicional, assim como os **descontos obtidos** na liquidação de obrigações, são eventos relacionados sempre com a aquisição de bens e direitos, e não com a atividade-fim que visa coloca-los no mercado, portanto seus efeitos econômicos não se prestam para compor a base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS, porque não se qualificam como **receita**.*

*Diga-se, em alto e bom tom, não ser possível encontrar a conduta materializada pela locução **auferir receita** nos eventos relacionados com a compra de mercadorias para revenda.*

*Naquele momento tem-se maior ou menor custo de cada mercadoria adquirida, face ao quantitativo das bonificações ou dos descontos obtidos na liquidação das correspondentes obrigações, jamais a caracterização de qualquer evento que possa revelar a existência de **receita**, pois não há ingresso, tampouco o exercício de atividade com o objetivo de obtê-lo.* 6 [grifos no original].

Já foi dito acima que não se está aqui a afastar aplicação de lei, de forma que o argumento a seguir, por sua feição constitucional, venha a ser conspurcado de invalidez, por impossibilidade regimental do Colegiado deste CARF manejá-lo.

Então, registre-se:

Ao erigir a receita das pessoas jurídicas como fonte de custeio da Seguridade Social, o Constituinte derivado reformador, é certo, visualizou a materialidade do termo receita, introduzido no art. 195, I, b, da CF/88, no ingresso financeiro gerado pelos negócios jurídicos, em paralelo a outros signos presuntivos de riqueza, como lucro, renda e patrimônio com que laborou no desenho matricial de outras incidências tributárias.

Desses paradigmas deve derivar que somente na ocorrência de ingresso financeiro existirá capacidade de contribuir passível de gerar a obrigação tributária e o dever de recolher. Tal feito não se exterioriza na bonificação em mercadoria concedida de forma incondicional, por dela não provir recebimento por parte do fornecedor, uma vez que se realiza sem contraprestação pelo destinatário, a quem unicamente aproveita.

Assim, como bem destacou Gonçalves, o pagamento da Cofins sobre valor que não possua natureza de receita, resulta tributação do patrimônio do contribuinte, como base de cálculo não autorizada, gerando confisco vedado constitucionalmente e o exercício do poder de tributar, por parte da União Federal, sem a necessária competência tributária outorgada pela Lei Maior.

A justificar a diversidade dessas categorias e a inexistência de relação de continência entre receita e bonificações em mercadorias, tem-se do ensino de Minatel, no recorte acima, que estas *são recebidas pelo comprador sem custo adicional, assim como os descontos obtidos na liquidação de obrigações, e são eventos relacionados sempre com a aquisição de bens e direitos, e não com a atividade-fim que visa coloca-los no mercado.* .

Em consequência, a forma pela qual a concessão da bonificação em mercadoria é documentada, se contida na mesma nota fiscal de venda do fornecedor ou não, torna-se irrelevante.

E exato na vertente do que está exposto supra é que está entalhada a Solução de Consulta n 118, de 15 de março de 2007, da SRRF da 6 Região Fiscal/MG (D.O.U de 17.04.2007), *verbis*:

SRRF – 6ª Região Fiscal (MG)

Solução de Consulta nº 118, de 15 de março de 2007 (DOU 17.04.2007)

EMENTA: BONIFICAÇÃO EM MERCADORIAS. DIREITO A CRÉDITO. COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA.

As mercadorias recebidas em bonificação não podem ser descontadas como crédito na sistemática da não cumulatividade.

A base de cálculo dos créditos deve ser construída a partir do valor efetivamente pago ao fornecedor, que não inclui as mercadorias recebidas em bonificação. Estas mercadorias também não compõem a receita bruta, base de cálculo da contribuição.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/2002, arts. 1º e. 3º, I, e §§ 1º e 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982.

Mais recentemente, a Solução de Consulta n 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8 Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012), não obstante focalizar a Contribuição para o PIS, a exemplo da anterior, constrói também no mesmo sentido a releitura do Parecer CST/SIPR n 1.386, de 1982 que aditou-se ao respaldo legal d presente exigência a partir dos fundamentos constitucionais e legais que indica no rodapé, *verbis*:

SRRF – 8ª Região Fiscal (SP)

Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012 (DOU 26.06.2012)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.

Anote-se que não se está aqui a evocar o entendimento de ambas as Autoridades Tributárias regionais, expresso nos dois atos acima, como norma de Direito

Tributário, nos termos do art. 100, I, do CTN, mas com o fim de ressaltar a força da presente controvérsia e a plausibilidade da tese defendida no presente voto consentânea com o melhor Direito.

Concluo, em vista do que acima está delineado, que não será o fato da Recorrente efetuar o lançamento contábil das bonificações em mercadorias como receita que assim há de ser, de gerar obrigação tributária e de respaldar o lançamento fiscal. Enfim, dado o matiz conceitual que ora se dá às bonificações em mercadorias, que dispensa sua configuração como descontos incondicionais concedidos para que logre não integrar a base de cálculo das contribuições, descabe atribuir à Recorrente o ônus de provar o erro material na escrituração procedida como condição para o cancelamento do auto de infração, conforme sustentou o i. Relator.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo da Cofins os valores das bonificações em mercadorias.

Além das explicações acima, ressalto que Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é *"o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*. Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

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

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a

interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta

seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

Além desse fato, lembramos que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o *"aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos*

proprietários da entidade". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12. Senão vejamos o diz o item 10 do CPC nº 30,

Mensuração da receita

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

O Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, também, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

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

Assim, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, **os descontos comerciais**, por estarem vinculados às operações de

aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

Por fim, ressalto que esse tema já foi bem abordado no voto da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, acórdão n.º 9303-010.101 e pela Ilustre Conselheira Tatiana Tatiana Midori Migiyama no acórdão nº 9303-003.515.

Abaixo reproduzo o voto da Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello, e que adoto como razões de decidir:

1. Descontos obtidos (constantes das contas: “desconto incondicional baixa de preço”, “desconto incondicional – quebra” e “descontos obtidos fornecedores/outro”)

Tendo em vista que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita". O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é "o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

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

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como

ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

De outro lado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o "aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de

passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12. Conforme consta no item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco),

*bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (grifou-se)*

*Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, os **descontos comerciais**, por estarem vinculados às operações de aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.*

Nessa esteira, uma vez que também se deve identificar a natureza jurídica das vantagens obtidas pela Recorrente nas concessões feitas pelos seus fornecedores no cumprimento dos acordos comerciais, importa estabelecer o conceito de "bonificações", as quais possuem rigorosamente o mesmo regime jurídico dos descontos comerciais. A matéria foi tratada com propriedade pelo ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, ao proferir o acórdão recorrido nº 3402002.210, o qual se reproduz em parte, passando a integrar as razões deste voto:

[...] as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

[...]

*Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC nºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM nºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei nº 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei nº 6.404/76 – LSA's.), **resta claro***

que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de “desconto incondicional) e do comprador.

Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, conseqüentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das entidades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser tratados com redutores de custos, excluídos que estão das receitas.

[...] (grifou-se)

O entendimento da Ciência Contábil de que a bonificação ou desconto comercial devem ser classificados como redução de custo, exerce influência no Direito Tributário, em especial no tema quanto à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. Essa interpretação decorre das normas contidas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), in verbis:

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

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou

pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, o conteúdo dos institutos custo e receita, grandezas de natureza econômica, devem ser interpretados pelas regras que lhes são próprias, não podendo ser alteradas para o único fim da incidência tributária. Nessa senda, é do Direito Privado, por meio da Legislação Societária, a competência para dar a definição de custo e receita, para isso sendo ainda relevante o disposto no Decreto-Lei nº. 1.598/77, in verbis:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.” (grifou-se)

Por sua vez, a legislação comercial ou societária, para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos elementos componentes das demonstrações financeiras, ampara-se nos Princípios e Normas Contábeis, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76 Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações

reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras.

Nessa linha relacional, importa consignar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Na análise jurídica de cada lançamento da sociedade deverá prevalecer a essência sobre a forma, que, em outras palavras, significa averiguar-se se aquela grandeza é ou não receita.

A matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, fazendo-se pertinente trazer a ementa e alguns trechos de decisão proferida em caso análogo ao dos presentes autos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004

COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

Recurso Provido.

Trechos do acórdão de relatoria do nobre Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, que embora trate apenas de bonificações recebidas em mercadorias, deixa claro que o tratamento jurídico equipara-se ao fenômeno dos descontos obtidos pelo comprador do fornecedor, também discutido nos presentes autos:

[...]

A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis nºs 9318/98 e 10,833/03.

A bonificação consiste em uma política de relacionamento comercial pela qual o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de itens do produto vendido maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. Tal se dá como forma de estimular a fidelização entre as partes, de reconhecer a relevância da compra realizada pelo adquirente, enfim, de cultivar e fomentar a relação com um parceiro comercial qualquer.

Trata-se, a meu ver, de fenômeno de idêntica natureza jurídica a do desconto obtido. Neste, o fornecedor mantém a quantidade vendida, mas reduz o preço total (portanto, ajusta-se o fator "preço"). Nas bonificações, o fornecedor mantém o preço, mas aumenta a quantidade vendida (portanto, ajusta-se o fator "quantidade").

Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico.

E — eis o fundamental — redução de custo não equivale a geração de receita.

A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável.

Contudo, no momento em que, com a edição da EC nº 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa.

Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT n" 134, p.45).

Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:

"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.) O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las"

(Cofins na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT nº 50, p. 130)

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito.

Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Imponível. Estudos e pareceres de direito tributário, 1' vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)"

"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT n" 118, p. 80).

"Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que

envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias. " (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo -MP Editora, 200,5, p, 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]

Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base impositiva da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda.

[...]

Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS. [...]

O precedente acima corrobora os argumentos expendidos nesse voto. Embora trate de bonificação em mercadorias, o regime jurídico aplicável é o mesmo dos descontos comerciais, pois ambos são tratados nos CPC's nºs 16 e 30, referendados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, respectivamente, além de conterem na sua essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenchendo o conceito de bonificação.

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

*Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer está-se diante de **redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica**. Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bem, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.*

Nesse diapasão, os contratos celebrados entre a ora Recorrida e os seus fornecedores, que preveem regras para aumento das vendas, atendem a objetivos mútuos das partes. São nítidos acordos comerciais que estabelecem regras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não havendo prestação de serviços de uma parte a outra, ou mesmo previsão de penalidade do Sujeito Passivo a ser aplicada ao fornecedor se cometer alguma infração. São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas.

Prosseguindo-se, dos termos contratuais, nota-se haver a concessão dos descontos comerciais e/ou bonificações se atendidos os requisitos ali estabelecidos. A sistemática adotada nos contratos enquadra-se no conceito de bonificações ou descontos comerciais, os quais não estão abrangidos pelo conceito de receitas, mas delas devem ser deduzidos por serem redutores de estoque, tudo conforme disposto no art. 177 da Lei nº. 6.404/76, nos CPC's nºs 16 e 30 e nas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009.

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque.

Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

Conclui-se que: (i) os contratos entabulados pela Recorrente com os seus fornecedores, por serem lícitos e livremente pactuados pelas partes, devem ter

seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico; (ii) o conteúdo econômico dos referidos pactos consiste na redução de custos dos produtos adquiridos pelo Sujeito Passivo em decorrência dos acordos, não podendo subsistir a autuação para incidência de PIS e COFINS sobre montantes que não são receitas da pessoa jurídica e (iii) as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

*Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Sujeito Passivo com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste, pois os mesmos caracterizar-se-iam como **descontos incondicionais**.*

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo nº 10480720722201062, que passa a integrar as presentes razões de decidir:

[...]

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

Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;

Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.

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

Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação. Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.

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

descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

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

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

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.*
- 2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.*
- 3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".*
- 4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.*
- 5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em*

15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

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

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 - RS 2014/01878520 sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

“DECISÃO

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

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

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

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03). No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

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

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

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

Alega, em síntese:

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

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora. Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

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

Contraminuta apresentada às fls. 18971906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

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

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

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.).

Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, conseqüentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

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

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

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

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

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

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

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo: Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

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

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 18071.809, eSTJ)

[...]”

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

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

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

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis

à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Em linha eventual, para a hipótese de ser interpretar que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoa da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse raciocínio, são compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas.

Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

Receita

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso devem-se qualificar os abatimentos recebidos como receitas financeiras, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004,

vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto nº 5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15. Ora, tendo em vista que o presente caso envolve o período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, deve-se considerar as disposições dos Decretos acima referidos.

Segue abaixo transcrição dos termos do Decreto 5.164/04, publicado no DOU de 30.7.04:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Brasília, 30 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 30.7.2004 Edição Extra”

Transcreve-se, ainda, o teor do Decreto nº 5.442/05, que revogou o Decreto 5.164/04:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o Decreto no 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Brasília, 9 de maio de 2005; 184º da Independência e 117º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antonio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 9.5.2005 Edição extra.”

Com tais dispositivos, torna-se claro também que se não fossem enquadrados como desconto incondicional – deveriam ser tratados, a rigor, como receita financeira. O que, em respeito à sistemática do PIS e Cofins observada pelo sujeito passivo, no presente caso, considerando o período em discussão, deve-se aplicar a alíquota zero dessas contribuições às referidas receitas financeiras.

No entanto, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

Conclusão

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar na hipótese vertente à conclusão diversa daquela por ela adotada, quanto ao Recurso de Especial da Fazenda Nacional que trata da “inclusão no lançamento, da parcela referente à tributação pela COFINS das bonificações recebidas em mercadoria”, como passaremos a demonstrar.

No Acórdão recorrido, o Colegiado definiu por excluir do lançamento a parcela referente à tributação pela contribuição das bonificações recebidas em mercadorias. Segundo a fundamentação do Acórdão, o recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução de custo, não se qualificando como receita.

De outro lado, a Fazenda Nacional aduz que as bonificações recebidas em mercadoria devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição – COFINS, uma vez que decorrentes de mercadorias recebidas em bonificação, integram a receita bruta operacional da empresa, estando diretamente relacionada com a sua atividade-fim.

No caso concreto, importa ressaltar que a DRJ determinou diligência com o fim de verificar a natureza das bonificações, e, como relatado no Voto Vencido do Acórdão recorrido, apurou que: fl. 393, “(...) Assim, foram registradas **contabilmente na conta “Bonificações Obtidas”** as operações envolvendo bonificações em mercadorias para revenda, remessa de material promocional, remessa de amostra grátis, remessa de mostruários, Outras Saídas Prestação de Serviços, Outras Saídas não especificadas, Simples remessa, Doação ou Brinde e, até mesmo operações de compras e venda”. (Grifei).

No caso, no meu entender, não envolve redução de custo, mas sim acréscimo no Ativo da pessoa jurídica, mediante o recebimento de mercadorias.

Pois bem, esta 3ª Turma da CSRF recentemente apreciou essa matéria, conforme pode ser verificado no julgamento do PAF nº 10805.724064/2015-82, sendo prolatado o

Acórdão nº 9303-010.247, de 11/03/2020, de relatoria da Conselheira Érika Costa Camargos Autran (vencida) e, sendo designada para redigir o Voto Vencedor a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que resultou na seguinte ementa (destaque para parte que interessa ao caso):

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

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

(...).

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não-cumulativa”.

Reproduzo abaixo o inteiro teor do voto condutor e, que por concordar com os seus fundamentos, adoto-os como razão de decidir, que tenho por boa e conforme a lei (com forte no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999):

“No tocante às receitas de bonificação postas no DACON e na contabilidade, a fiscalização apontou se tratarem de omissão de receitas, pois a exclusão de tais valores não encontra supedâneo no rol exaustivo dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições.

Da análise da contabilidade, verificou-se que as contas de bonificação foram escrituradas como receita (Documentos Comprobatórios - Outros - ECD - Plano de Contas e Documentos Comprobatórios - Outros – ECD - Razão Bonificação I e Documentos Comprobatórios - Outros - ECD - Razão Bonificação II).

Por sua vez, a Recorrente aduz que as receitas de bonificações têm natureza jurídica de desconto, não compondo a base de cálculo das contribuições. Confira-se trecho da peça do recurso especial:

A Recorrente como demonstrado em seus arrazoados anteriores nestes processos, filia-se integralmente a corrente do acórdão paradigma, tendo, inclusive, juntado aos autos parecer de renomado jurista – Prof. Jose Minatel - (fls. 7.313/7.357), que discorre extensamente sobre a natureza jurídica das bonificações, com natureza de desconto incondicional, e sobre as várias possíveis formas para sua concessão, inclusive no caso das operações de compra da Recorrente, tomando por base dentre outros argumentos os CPC 16 (itens 09 a 11) e 30 (itens 09 e 10). Ou seja, a técnica contábil (CPC s nos 1 e 30 e Deliberações CVM nº 575 e 597/2009), analisando a essência do “fato” bonificação, identificando sua natureza jurídica, determinou seu registro a conta de redução de custos, excluindo-as da receita.

Tem-se que as bonificações ora em litígio referem-se a: (a) bonificação mediante a entrega de mercadoria; (b) em moeda para rebaixe de preço ou (c) em desconto em duplicata a vencer.

As Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, nos seus art. 1º, estabelecem a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica. E, no art. 1º, §3º de cada uma dessas Leis, estão listadas as taxativas hipóteses de exclusões possíveis da base de cálculo das contribuições.

O “faturamento”, para fins de identificação da base de cálculo do PIS e COFINS, é o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, qual seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Saliente-se que as exclusões, deduções e isenções devem ser interpretadas restritivamente (art. 111 do CTN), assim sendo, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecerem a sistemática do PIS e da COFINS, dispuseram expressamente as hipóteses de dedução e exclusão de alguns valores da base de cálculo desses

tributos, hipóteses nas quais não se encontram os valores pagos como “bonificações com descontos”.

Nos termos do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, bonificações são:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Entretanto, ressalte-se que, se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.

Por conseguinte, os “descontos” sustentados pela empresa não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais se referem a 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. Quer isto significar que não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda.

Da mesma forma, as bonificações concedidas em mercadorias apenas caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit).

*Postas essas linhas de raciocínio, é de fácil constatação que **as bonificações têm caráter contraprestacional, porque não foram dadas na forma de desconto no preço do produto ou do serviço nem corresponderam à entrega de quantidades maiores do que as estipuladas contratualmente.***

Por isso, são receitas e integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, motivo pelo qual se nega provimento ao recurso especial. (Grifei)

Consta dos autos que a própria Contribuinte registra como receitas, em sua contabilidade, os valores consignados nas Notas Fiscais que, estão desvinculadas de qualquer operação de venda.

Nesse diapasão, as bonificações em mercadorias somente não constituem receitas da sua beneficiária na hipótese de estarem vinculadas a operações de vendas, constituindo descontos incondicionalmente concedidos pelo vendedor, na forma de entrega de mercadorias em quantidade superior à estipulada.

De outro lado, as mercadorias entregues gratuitamente pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe.

Por fim, importa analisar também no presente caso, se as bonificações constituíram ingressos definitivos no patrimônio da pessoa jurídica e se estes decorreram do exercício de sua atividade típica (requisito este necessário apenas em relação aos fatos geradores regidos pela Lei nº 9.718, de 1998) e, neste caso, não resta dúvida de que tais requisitos foram

preenchidos, razão pela qual ficam caracterizados tais recursos como receita operacional do Contribuinte.

À vista do exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, uma vez que as bonificações recebidas em mercadorias, são consideradas receita e, portanto, devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição para a COFINS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos