



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.722794/2015-59  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-013.338 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2022  
**Recorrente** BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO.

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO E LOJAS. DIREITO A CRÉDITO.

Os fretes entre centros de distribuição e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial e relevante às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos, enquadrando-se, assim, para fins de crédito no disposto no inciso IX, c/c inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

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

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da COFINS as mesmas razões de decidir aplicáveis ao PIS/PASEP, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso do Contribuinte, no que se refere a “bonificações e descontos”, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimarães, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira, que não conheciam do recurso, e, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso do contribuinte no que se refere a juros de mora sobre a multa de ofício e a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. No mérito, foi dado provimento parcial ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, negou-se provimento em relação a juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF 108; (b) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento em relação a “bonificações e descontos”, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, que negavam provimento em relação a tal item; e (c) por maioria de votos, deu-se provimento em relação a frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, vencidos os Cons. Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira (o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhou o relator pelas conclusões em relação a tal tema, por entender aplicável ao caso apenas o inciso IX do art. 3º das Leis de regência das contribuições). Designada para redigir o voto vencedor a Cons. Tatiana Midori Migiyama. Indicaram a intenção de apresentar declaração de voto sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos os Cons. Liziane Angelotti Meira e Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen (Relator), Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2191 a 2220), interposto pelo Contribuinte, em face do Acórdão n.º 3401-004.011 (fls. 2130 a 2174), de 28 de setembro de 2017, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS.**

Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.**

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

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

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

Ementa:

COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

COFINS. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limitase às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

COFINS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Quanto a deliberação do colegiado assim ficou consignada no acórdão:

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) manter o lançamento em relação à conta contábil 430331 Receitas não diferidas; e (a2) manter a multa de ofício lançada; (b) por maioria, para (b1) manter o lançamento em relação às demais contas contábeis, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b2) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos, igualmente, o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b3) manter o lançamento no que se refere a ICMS Substituição Tributária, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra

Machado (que indicou a intenção de apresentar declaração de voto) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (c) por voto de qualidade, para manter o lançamento no que se refere a frete entre estabelecimentos, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

O recurso do Contribuinte foi admitido parcialmente por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 2389 a 2394), em 12 de março de 2018, pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

As seguintes matérias foram admitidas: 1) bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita (Códigos 63.858.4334, 63.858.4335) e 2) não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. (Código 63.687.9999).

Frente a decisão do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, o Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 2415 a 2422), em 8 de outubro de 2018.

Tomou-se conhecimento do Agravo e por intermédio do Despacho em Agravo (e-fls. 2449 a 2454), em 20 de dezembro de 2018, este foi acolhido parcialmente com retorno dos autos à 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento para exteriorização do juízo de admissibilidade do recurso especial acerca da matéria direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes entre filiais.

Com o retorno dos autos, a Presidência da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 2455 a 2461), decidiu em 22 de março de 2019, pela admissibilidade da matéria: direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes entre filiais.

Às e-fls. 2463 a 2468, encontra-se Despacho em Agravo de 7 de maio de 2018 (sic). Neste se rejeitou o Agravo no que concerne ao direito de crédito em relação ao ICMS-ST.

Consta nos autos Parecer, firmado pelo Dr. Humberto Ávila, de 14 de agosto de 2019, acerca do conceito de receita.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 2501 a 2521) em 4 de dezembro de 2019 e requer que seja negado o provimento ao recurso do Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade.

Tratar-se-á em seguida de cada matéria admitida e objeto do recurso do Contribuinte.

## **1. Bonificações e descontos comerciais**

Entende o Contribuinte que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, mas de redutor de custo, portanto, não integra a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS. Sustenta também que o desconto incondicional, aquele que não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS “não é tão somente aquele que *‘consta na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta’*, mas o valor efetivamente cobrado nas operações de compra e venda (efls. 2206).

Já a Fazenda Nacional em Contrarrazões explicita e argumenta que (efls. 2504):

Segundo Relatório Fiscal, as contas, denominadas contabilmente em sua maioria como “descontos”, “recuperação” e “bonificação”, consistem em imposições da contribuinte aos fornecedores, abatidas do montante que a contribuinte pagou aos fornecedores, cujas receitas foram objeto de autuação fiscal.

**Os valores cobrados pela autuada aos fornecedores, seja na denominação contábil de “descontos”, seja na de “recuperação”, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois representam auferimento de receita, embora não fisicamente, mas por meio de “compensação”, já que a base de cálculo no regime não cumulativo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

Discorda-se do entendimento do Contribuinte, tendo em vista que as bonificações e descontos comerciais no presente caso possuem natureza jurídica de receita, pois como é um valor pago pelo fornecedor, que não constam das notas fiscais, só podem ser consideradas como ingresso, recebimento e não “bonificação e desconto”. Devem assim esses valores integrar a base de cálculo das contribuições.

Portanto, vota-se por manter a decisão ora recorrida neste ponto, negando-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

## **2. Direito de crédito sobre fretes entre filiais**

Neste ponto o Contribuinte defende em seu recurso que as despesas com fretes entre filiais dão direito a crédito pelo fato de que são despesas necessárias e essenciais nas atividades produtivas desenvolvidas. Salaria que (e-fls. 2212):

Com efeito, as despesas de “fretes para filiais” (infração 2) são passíveis de crédito, por duas razões: a primeira decorre da própria não-cumulatividade, como defendido, e; a segunda, é que a legislação, também nesse ponto, permite o creditamento, embora a interpretação da fiscalização e da DRJ, que analisa isoladamente o art. 3º, IX, da Lei 10.833/03, seja diferente.

Em Contrarrazões a Fazenda Nacional sustenta que de acordo com o art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 as despesas de frete não estão contempladas no conceito de insumo.

Diante da leitura sistemática da legislação, verifica-se que assiste razão ao Contribuinte. Considerando os critérios da essencialidade e da relevância destas atividades no

processo produtivo realizado pelo Contribuinte, face a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp. n.º 1.221.170-PR/STJ, bem como o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5/2018, as despesas de frete entre estabelecimentos do Contribuinte ofertam direito a tomada de crédito nas contribuições ao PIS e COFINS. Entende-se que as despesas de frete estão albergadas tanto no inciso II, quanto no inciso IX, do artigo 3º das Leis n.º 10637/02 e n.º 10833/03.

Para bem ilustrar esse entendimento cito trecho do voto vencedor da Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora designada, proferido no Acórdão n.º 3301-003.874, em 28 de junho de 2017, pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, referente ao mesmo Contribuinte:

A glosa das Despesas de fretes para filiais e clientes, especificamente do centro de distribuição para lojas (CD para lojas) foi mantida na decisão recorrida nos seguintes termos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE.

Os fretes pagos na operação de venda dos bens adquiridos para revenda admitirão créditos da não-cumulatividade da aludida Contribuição Social, caso o ônus seja suportado pelo vendedor e desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais; entretanto a mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos. Já **o transporte de produto entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.** (grifos nossos)

O Conselho Administrativo Fiscal tem consolidada a posição de que insumo corresponde a elemento diretamente responsável pela produção de bens ou produtos destinados à venda, nos seguintes termos:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. (Acórdão n.º 9303-004.918 – 3ª Turma. Sessão de 10 de abril de 2017)

Nessa esteira de entendimento, os fretes entre CD e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos, enquadrando-se, assim, para fins de crédito no disposto no inciso IX, c/c inciso I, da Lei 10.833, para fins de enquadramento do crédito, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Desta forma, nesse quesito, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando a glosa dos créditos relativos a despesas de frete do centro de distribuição para lojas.

Do exposto, vota-se por dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte no que tange ao direito de crédito sobre fretes entre filiais.

### **3. Incidência de juros de mora sobre multa de ofício**

Requer neste ponto o Contribuinte a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício da seguinte forma, em síntese (efls. 2219):

O entendimento, portanto, é no sentido de que a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n. 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

Entende-se não assistir razão ao Contribuinte tendo em vista que essa matéria já está sumulada da seguinte forma:

#### **Súmula CARF n.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Neste ponto, nega-se provimento ao recurso do Contribuinte.

#### **Conclusão**

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento no que concerne ao direito de crédito de frete entre as filiais, mantendo-se a decisão recorrida quanto as bonificações e descontos e a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

## Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator Valcir Gassen, que tanto admiro para expor o entendimento que prevaleceu no julgamento da matéria “bonificações e descontos” suscitada pelo sujeito passivo em seu Recurso Especial.

Quanto à natureza dos descontos – se condicionais ou não – pois norteadores para o direcionamento ao registro como receita ou não. E, por conseguinte, definição se seriam tributáveis ou não pelas contribuições - PIS e Cofins, é de se refletir:

### *Do Desconto Condicional e Incondicional*

Quanto à definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, vê-se ser de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, influenciar a correta contabilização e tributação. Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se, em síntese, que, se assim forem considerados juridicamente, devem ser registrados como parcelas redutoras 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. Tal qual definiu a autoridade fiscal na Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012) ao definir bonificações (destaques meus):

*“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 pela autoridade fiscal 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 as Leis 10.833/03 e 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 (art. 1º, § 3º, V, a, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02)

Recorda-se ainda, fazendo analogia à discussão envolvendo o ICMS, 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. A inteligência desse julgado ao conceituar desconto incondicional pode ser amplificado para o presente caso.

Os dizeres dessa Súmula 57 originada pelo STJ, que contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”, teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins. Eis o julgado 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.”*

Com efeito, o STJ decidiu que o a bonificação não seria base do ICMS (ou seja, que não faz parte da operação, pois não influencia na redução do valor da venda), tendo em vista que ela 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 e, por conseguinte, o provador das mercadorias seria beneficiado com a redução do preço médio de cada produto.

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 - 2014/0187852-0 - sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus) que, por sua vez, considerou os dizeres da IN 51/78 ilegal ao propor vinculação ao conceito de desconto incondicional com o condicionante de descrição em nota fiscal:

**“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. 1897-1906, 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, **inexiste 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 cobrado 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. 1807-1.809, e-STJ)*

[...]"

Percebe-se que 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 ou não na nota fiscal, é de se 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 1170/2009 – NBC TG 16 – Estoques (destaques meus):

***“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”.***

Ademais, nesse ínterim, vê-se que o Comitê de Pronunciamento Contábil emitiu pronunciamento técnico CPC 16, regulamentando também o registro dos estoques ao contemplar em seu item 11 redação similar a descrita:

*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 são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”*

Sendo assim, com efeito, tais disposições esclarecem que os descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques, vez que, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser procedidos com redutores de custos, e não como receitas para o adquirente.

Nessa senda, cabe trazer os dizeres do Professor Eliseu Martins (in “Contabilidade de Custos”, Editora Atlas, 6ª edição, pág. 126), que entende que os descontos comerciais e as bonificações são redutores do preço de aquisição da mercadoria, não podendo ser classificados como receita:

*“No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição.”*

[...]

Evidente, assim, que os descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição, em respeito as normas contábeis e ao conceito jurídico.

Os CPC’s 16 e 30 (esse último revogado, mas presente no CPC 47) e Deliberações CVM n.ºs. 575 (revogada, mas presente na Resolução 99/22) e 597/2009 (presente na Deliberação CVM 692/12) ao emitir seus pronunciamentos analisou a essência do “fato” bonificação ou desconto comercial, identificando sua natureza jurídica e determinando o seu registro contábil a conta de redução de custos.

Notadamente, dentre as “características” que norteiam a contabilidade, há a intensa busca pela “confiabilidade” – que, por sua vez, traz a necessidade de a informação ser apresentada de forma mais verídica e apropriada possível, retratando devidamente e “adequadamente” o que se pretende evidenciar a cada caso concreto. O que, para que essa “característica” seja constatada nas demonstrações contábeis se torna necessário que se respeite o conceito da “Primazia da Essência sobre a Forma” – prevalecendo essencialmente a realidade econômica dos fatos. O conceito de essência sobre a forma deve, a rigor, prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica. O que reflete, por consequência, ao correto tratamento tributário.

Reflete-se ainda nessa linha os dizeres dos Professores Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo (in “Controvérsias jurídico-Contábeis”, Dialética, 4º Volume, pág. 237 e 237) no item “Primazia da Essências sobre a Forma na Prática Contábil”:

“[...]

*O novo ordenamento contábil brasileiro introduzido pela Lei 11.638/2007, que alterou dispositivos de natureza contábil da Lei 6.404/1976, trouxe como novidade para a prática contábil das empresas a ideia de primazia da representação da essência econômica sobre a sua forma jurídica no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos eventos e transações capturados pela contabilidade. Essa nova realidade é conhecida pelo conceito de essência sobre a forma.*

*Ao considerar como objetivo das demonstrações contábeis o fornecimento de informações financeiras que sejam úteis ao usuários em suas decisões, um pressuposto fundamental que se espera presente na informação produzida pela contabilidade é a captura (identificação) e relato (exposição adequada) da essência econômica dos fenômenos por ela abordados. Assim, o conceito de essência sobre a forma deve permear e prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica.*

[..]”

Reforça-se esse direcionamento com o Pronunciamento Conceitual Básico aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que se baseava no “*Framework for the Preparation of Financial Statements do International Accounting Standards Board*”:

*“Primazia da Essência sobre a Forma*

**35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.** *A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada”.*

Com efeito, aclara-se a preocupação com os fenômenos do ambiente empresarial e negocial – o que direciona-se a primazia do aspecto econômico em relação ao aspecto formal. Sendo assim, vê-se que a escrituração contábil deve corresponder a realidade dos fatos que afetam o patrimônio, devendo-se adequar à natureza de cada um desses fatos – imperando, para tanto, a essência econômica. Mas, veja-se, que o registro

contábil, para tanto, deve estar em convergência com o conceito jurídico do evento. O que, nesse caso, pelas digressões feitas, está!!

Por fim, não se pode ignorar que o CPC 47 – Pronunciamento Técnico CPC, ao trazer o conceito de receita, traz especificamente nesse pronunciamento o título “Receita de Contrato com o cliente”. Ora, nada mais lógico a adoção desse título, eis que para se auferir receita, deve-se ater a operação feita pelo fornecedor com o seu cliente. E não com o adquirente dos produtos. Ora, com a operação junto ao fornecedor, a principal conta contábil a ser registrada pelo adquirente é, por evidente, o custo de aquisição, e não receita, eis que, por evidente, não há como se auferir receita de uma operação feita com um fornecedor. Sendo assim, ao ser concedido desconto ao adquirente, a única conta contábil que deveria considerar o adquirente para seu registro seria a conta contábil “custo de aquisição” e, por conseguinte, tratar tal desconto como redutor desse custo.

Quanto aos descontos condicionais, apenas refletindo que tais descontos são aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário. Prioritariamente, de certa forma, dependentes assim de evento posterior à aquisição de bens. Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior ao pagamento da compra dentro de certo prazo. O que, no presente caso, considerando os fatos, não há como se enquadrar como desconto condicional.

Passadas singelas reflexões, ressurgindo ao caso vertente, tem-se que não houve qualquer menção de condição futura e incerta para a aplicação do desconto pelos fornecedores. E, ainda que a nota fiscal tenha sido emitida pelo valor total, constata-se que a recorrente não considerou o valor integral da mercadoria, aplicando o desconto tão logo a mercadoria tenha sido recebida. Tanto é assim que o lançamento do desconto observou o mesmo momento do registro da entrada – não estando, por evidente, sujeito a nenhuma condição futura.

Reforçando tal posicionamento, importante trazer as lições do renomado Prof. Hugo de Brito Machado (in “Revista Dialética de Direito Tributário nº 134, “*Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins*”, pág. 44):

*“Considera-se incondicional o desconto quando o mesmo não fica a depender de evento futuro e incerto. É o caso, por exemplo, de desconto para pagamento a vista. Pode parecer que o pagamento à vista é uma condição para o desconto que, neste caso, seria condicional. Na verdade, porém, o desconto por ser feito à vista do respectivo pagamento não se caracteriza como condicional porque, para esse fim, o que importa é a realização da condição antes de consumado o fato gerador do tributo. O fato gerador é a operação da qual decorre a saída da mercadoria e a base de cálculo do tributo é o valor dessa operação. O desconto, neste caso, consubstancia simplesmente a diferença entre o preço previsto e o preço efetivamente praticado. [...]”*

Ora, no caso em comento, tão logo a mercadoria tenha sido recebida, o registro pelo adquirente é feito pelo valor do praticado, e não previsto – restando clara sua caracterização como desconto incondicional.

Em vista do exposto, considerando os eventos que suportam a concessão de desconto que, por sua vez, não dependem de condições futuras, entendo ser impossível, no presente caso, descaracterizá-lo como desconto incondicional somente pelo fato de não constar da nota fiscal.

### ***Das Bonificações***

Quanto à esse ponto, entendo que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, como dito alhures, devem ser registradas como redutores de custos.

Nas operações com produtos bonificados, o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de produto maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. A bonificação, *de per si*, tem a mesma natureza de um desconto concedido, pois o vendedor, apesar de não reduzir o preço, aumenta a quantidade de produtos. O que, por conseguinte, resulta na diminuição do valor unitário do bem – ou seja, redução de custo.

Vê-se que a própria Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu entendimento sobre as “bonificações” - Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 – transcrito parte:

*“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 [...]”.*

A diminuição do custo não confere constituição de receita, vez que os bens bonificados não implicam também em valor maior de créditos no regime não cumulativo. Assim, as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de Cofins.

E, conforme já transcrito, é de se considerar o disposto na Súmula nº 57 do STJ que teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins. No feito, restou decidido à sistemática dos recursos repetitivos – que 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. Destaca-se esse apontamento o escrito sobre descontos e bonificações contemplado no recente livro “PIS e Cofins na Teoria e na Prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo”, coordenado pelos nobres Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Adolpho Bergamini lançado pela MP Editora.

Continuando, cumpre também relevar os dizeres do ilustre tributarista Dr. José Antonio Minatel (in “Conteúdo do Conceito de Receita”, Editora MP, págs. 227/228) – o que, peço vênica, para transcrever parte:

*[...]*

*Começamos com a análise da prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou qualquer outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos com o objetivo de induzir a conduta do comprador, vantagem batizada como bonificação em mercadorias, linguagem que se tem revelado unívoca para traduzir um quantitativo adicional de mercadorias com o qual é brindado o comprador, além da quantidade de produtos efetivamente negociados numa determinada operação, despachados em conjunto, sem onerar a venda e compra, a título de bonificação.*

*Para o vendedor, que faz a entrega dos produtos ditos bonificados, parece não existir dúvida quanto à receita auferida na operação dever corresponder ao valor efetivamente recebido pela totalidade das mercadorias entregues ao comprador (vendidas + bonificadas), cuja aferição individual do preço de venda poderá ser obtida mediante divisão do valor total, pelos valores equivalentes de cada item transacionado. Quem entrega mercadoria em bonificação não está auferindo qualquer receita adicional, nem está fazendo doação, tampouco caracteriza perda pelo não recebimento do valor teórico correspondente.*

*Se para o vendedor há consenso de que a mercadoria entregue em bonificação não altera seu regime de reconhecimento de receita, podendo significar, quando muito, a prática do denominado desconto incondicional, ou seja, já concedido no momento da emissão do documento fiscal e não vinculado a qualquer evento superveniente à operação, a mesma sintonia não se observa no tratamento a ser atribuído pelo adquirente dos produtos. No outro pólo da relação comercial, é muito comum a adoção de procedimentos não condizentes com a natureza jurídica do negócio realizado, mediante registro da operação que, na maioria dos casos, implica em precipitada majoração de base de cálculo de tributos.*

*Nesse sentido, não é incomum encontrar registro das mercadorias recebidas em bonificação apontando a conta de receita como contrapartida para a escrituração das mercadorias que, nessa condição, adentram o estoque da empresa, sistemática que conduz à indevida apuração de “receita” no momento da entrada das mercadorias. Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de distorcer a apuração do resultado da entidade empresarial. Não há receita no momento da aquisição de mercadorias bonificadas, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos custos dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já comprometidos.*

*Tampouco é possível sustentar a legitimidade do impróprio procedimento (registro como receita) ao argumento de que a operação viabilizadora do recebimento de mercadorias em bonificação teria natureza equivalente à de uma doação. Se não bastassem outros argumentos de igual relevância, é de ser lembrado que “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, hipótese incompatível com a prática negocial que carrega consigo a indução da compra na figura da bonificação, entabulada num único contrato em que a oferta condicionada de produtos tem como*

*objetivo implementar o contrato de compra e venda, e não o da doação. Mais ainda, e para não alongar no exame de outras particularidades distintas, ainda que de doações se tratasse, também esta não reúne os atributos essenciais para ser qualificada como receita, como será oportunamente demonstrado.*

*O reconhecimento da receita em relação à mercadoria recebida em bonificação dar-se-á quando do exercício de atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação de venda e compra, oportunidade em que serão efetuados registros pertinentes em função dos objetivos de apuração das diferentes realidades: com obediência aos preceitos da ciência contábil indicativa do regime de competência para apuração do resultado da entidade que, como já vimos, interessa para dimensionamento da base de cálculo de outros tributos (IRPJ e CSLL), não das contribuições incidentes sobre a receita (COFINS e PIS), para as quais só tem relevância o efetivo ingresso proveniente da comercialização das mercadorias bonificadas.*

*[...]*”

E, por fim, refletir o entendimento exarado pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes, esposado abaixo (Grifos Meus):

*“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas”.*

*(2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, RV nº 223.405, Rel Cons. José Henrique Longo, j 18.05.05)*

Evidente, portanto, e, síntese, trazer que:

- 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 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;
- Os descontos incondicionais, assim como as bonificações, não possuem natureza de receita – e, por conseguinte, não devem ser tributados pelo PIS e Cofins – devendo ser, ambos, registrados como redutores de custo.

Em vista de todo o exposto, com a máxima vênia ao relator, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte – para considerar os descontos como incondicionais e as bonificações como modalidades de desconto e, por conseguinte, afastá-los da tributação pelo PIS e Cofins, eis que não conferem a natureza de receita, mas sim como redutores de custo.

É como votamos.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

## Declaração de Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira e Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire,

A presente declaração de voto conjunta reflete questão debatida no seio do colegiado, durante a apreciação do processo, referente à (im)possibilidade de tomada de créditos em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

No conceito de insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não há previsão para tal crédito, pois os gastos com frete são posteriores ao processo produtivo, como expressamente detecta o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779):

“(…) 5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, **excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente,** como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (...)” (*grifo nosso*)

De fato, não é logicamente coerente se falar em “bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Endosse-se o raciocínio com excerto da ementa do citado REsp n.º 1.221.170/PR (Tema 779):

“(…) 5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão a priori incluídos os seguintes ‘custos’ e ‘despesas’ da recorrente**: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que **a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto** e não há obrigação legal para sua presença. (...) (*grifo nosso*)

Difícil explicar, até para efeito do “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ, como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto. Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo.

Por isso cabe rechaçar essa possibilidade, aparentemente ventilada no voto condutor, ainda que este não revele claramente se o crédito seria concedido com base no inciso II ou no inciso IX do art. 3º das leis de regência.

Por certo que o legislador não concedeu crédito para uma mesma situação com base em dois incisos do art. 3º da referida lei, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal. Daí ter o Cons. Carlos Henrique de Oliveira acompanhado o relator apenas pelas conclusões, entendendo aplicável somente o inciso IX do art. 3º, que trata de “...frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”.

Quanto à possibilidade de enquadramento no citado inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833/2003, também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, alega-se que estes fretes seriam parte da “operação de venda” (aparentemente de forma alternativa, caso não fossem “insumos”), ainda que nas transferências entre estabelecimentos sequer tenha sido pactuada uma venda.

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recursos repetitivos, no Tema 259 (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) decidiu, de forma vinculante, que “...o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”, e que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166 do STJ). Não se confunde, assim, a transferência entre estabelecimentos com uma venda.

Guardando coerência com esse entendimento, a **jurisprudência do STJ é pacífica e unânime em relação ao tema** em apreço, referente às contribuições não cumulativas, como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. *In casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.**

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

**Exatamente no mesmo sentido todos os precedentes recentes do STJ**, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. **Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.**Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se**

**determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.**

3. **Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1o.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. **As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido:** AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (*grifo nosso*)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E continua a ser nosso entendimento, pelo que endossamos integralmente as considerações externadas no voto vencido no julgamento do processo 10480.723937/2018-92 (Acórdão 9303-013.339).

Assim, examinando atentamente os textos legais, e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º da lei de regência das contribuições não cumulativas, que não inclui os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º das mesmas leis de regência, **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, por nenhum desses incisos.

Daí a necessidade de externar o posicionamento nesta declaração de voto, buscando melhor reflexão desta Câmara uniformizadora de jurisprudência administrativa, que está se distanciando do posicionamento unânime e sedimentado (e, a nosso ver, correto), do STJ.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire