



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.900015/2012-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.131 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2022  
**Recorrente** RODOBENS VEICULOS COMERCIAIS PERNAMBUCO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2002 a 28/03/2002

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/1998

Nos termos já sedimentados pelo Supremo Tribunal Federal, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não compreendidas no conceito de faturamento.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. EXCLUSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência dos PIS/Pasep e da Cofins nos descontos ou bonificações uma vez que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo (Lei nº 10.833/2003, art. 2º, 3º, V, “a”; Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, “a”; Lei nº 9.715/1998, art. 3º, parágrafo único) e porque, ao bonificar ou descontar por liberalidade, a empresa promove uma doação de mercadoria ou valor, não auferindo qualquer receita desta operação.

ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO.

Pertence ao contribuinte o ônus de demonstrar a natureza da relação comercial, de modo que os contratos entabulados, desde que lícitos e livremente pactuados pelas partes, possam ter seus efeitos e conteúdo econômico preservados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório nos termos do relatório da diligência.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## Relatório

Cuidam os autos de Pedido de Restituição - PER, por meio do qual foi indicado crédito no valor de R\$ 597,29 a título de pagamento indevido ou a maior da Contribuição para o PIS/PASEP, em relação ao período de apuração de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 3.220,78.

De acordo com o despacho decisório, a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP, foram localizados um ou mais pagamentos, integralmente utilizados na quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Assim, diante da inexistência de crédito, o pedido de restituição foi indeferido.

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de inconformidade alegando, em síntese:

- requer, em face do princípio da economia processual e da conexão, a reunião dos processos administrativos, uma vez que possuem o mesmo objeto, qual seja, a restituição de crédito decorrente do recolhimento indevido da Cofins ou do Pis, pautado na inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98;
- defende não ter sido intimada a prestar esclarecimentos acerca da higidez do crédito pleiteado, o que implica em desrespeito ao art. 65 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, vigente à época;
- nos termos do art. 142 do CTN, é dever da autoridade fiscal aprofundar-se no exame da situação concreta, a fim de que o lançamento e as demais glosas fiscais se baseiem na aplicação correta da lei aos fatos efetivamente ocorridos e a ela subsumidos.
- o parágrafo 1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98 ampliou significativamente as bases de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, ao prescrever que nelas fossem consideradas todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não simplesmente o seu faturamento. Ao assim proceder, o legislador ordinário ofendeu frontalmente o inc. I do art. 195 da Constituição Federal, bem como o art. 110 do CTN;
- a discussão quanto à constitucionalidade do parágrafo 1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98 encontra-se superada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, em sessão plenária, declarou a inconstitucionalidade daquele dispositivo, por ocasião do julgamento do RE nº 390.840/MG, em 09/11/2005. A matéria foi considerada como de repercussão geral e será objeto de Súmula Vinculante;

- a jurisprudência administrativa também já se manifestou de maneira favorável à aplicação, pelo Fisco, das decisões que declararam a inconstitucionalidade do parágrafo 1º;

**- o direito creditório em discussão refere-se a recolhimentos sobre receitas que não integram o faturamento e, por conseguinte, não são alcançadas pela hipótese de incidência das contribuições para o Pis e da Cofins;**

- sustenta que, para que não parem dúvidas, anexa documentos que seriam hábeis a comprovar a higidez do crédito pleiteado : (i) planilha com as rubricas sobre as quais apurou o suposto crédito a ser restituído; e (ii) cópia de folhas de Balancete correspondente ao período de apuração aqui tratado.

Os argumentos não foram acolhidos pela DRJ que considerou, sobretudo, a falta de comprovação do alegado:

45. Antes de adentrar no exame da possibilidade, ou não, desta primeira instância administrativa afastar a disposição contida no art. 30, §1º, da Lei nº 9.718/98, consigno que a contribuinte não comprovou que a Contribuição para o PIS/PASEP do mês de fevereiro de 2002 por ela recolhida de acordo com o valor confessado em DCTF efetivamente incidiu sobre as receitas por ela indicadas na planilha anexa à Manifestação de Inconformidade.

46. Para infirmar a confissão de dívida constante de sua DCTF, sequer demonstrativo (acompanhado dos documentos contábeis/fiscais comprobatórios) da Contribuição para o PIS/PASEP devida à alíquota de 0,65% apresentou a recorrente, o que aqui é indispensável, especialmente quando se observa que o sujeito passivo comercializa produtos (tais como veículos) submetidos, a depender do período de apuração, à tributação por substituição tributária ou de forma concentrada em etapas anteriores.

47. Então, não comprovou a recorrente que realizou pagamento a maior da Contribuição para o PIS/PASEP em razão de ter incluído, na base de cálculo da contribuição, receitas outras que não as decorrentes de venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2002 a 28/03/2002

TRIBUTO. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.

O reconhecimento do direito à restituição exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.

É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.

Contribuição para o PIS/PASEP. PAGAMENTO SOBRE OUTRAS RECEITAS QUE NÃO AS DE VENDA DE MERCADORIAS E/OU SERVIÇOS. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO EM RAZÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718/98. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não tendo a recorrente demonstrado que o valor confessado em DCTF e por ela recolhido a título da Contribuição para o PIS/PASEP incidiu sobre outras receitas além daquelas decorrentes de venda de mercadorias e/ou de prestação de serviços, não resta comprovada a realização de pagamento indevido ou a maior que devido em razão da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo desta contribuição perpetrada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2002 a 28/03/2002

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte reitera os fundamentos de defesa, acrescentando os seguintes pontos:

- não é verdade que houve insuficiência de prova, pois apresentou planilha balancete e livro obrigatório da contabilidade;
- a autoridade fiscal não questionou a efetividade dos pagamentos em discussão;
- não pode prevalecer o entendimento de piso de que houve preclusão para juntada de provas, o que fere o disposto na letra "c" do § 4º do art. 15 do Decreto 70.235/72 (apresentar provas que se destine trazidas aos autos);
- a falta de retificação da DCTF não analisar e se deferir o direito da contribuinte;
- não procede o entendimento dos Julgadores a quo de que a declaração de inconstitucionalidade pelo STF não seja de observação obrigatória no processo administrativo fiscal;
- a Verdade Material deve prevalecer e a autoridade fiscal deve realizar um exame completo dos fatos;
- a técnica contábil é de livre escolha do contribuinte e que o fato de contabilizar esses valores em conta Outras Receitas não altera a sua natureza jurídica.

Além disso, pugna pela juntada de novos documentos comprobatórios do crédito, quais sejam Livro Razão e Apuração da Contribuição.

Inicialmente, o recurso foi apreciado em 25 de janeiro de 2017, oportunidade na qual o colegiado resolveu por converter o julgamento em diligência, para que a Delegacia de origem “*analise e informe a respeito do alegado pela contribuinte, e também a respeito de retificação realizada ou tentada pela contribuinte com relação ao (créditos e débitos) discutido neste processo administrativo*”, oportunizando ao final a manifestação da contribuinte.

A fiscalização cumpriu a diligência e intimou a contribuinte para que apresentasse cópias legíveis dos balancetes mensais e planilha demonstrando a apuração do PIS e da COFINS, para o período de 2000 a 2004, já que estão sob análise diversos processos:

6. Quanto à alegação de que não houve insuficiência de provas (planilha, balancete e livro obrigatório da contabilidade) e à falta de retificação da DCTF, faz-se as observações abaixo, onde constata-se que os documentos juntados pelo contribuinte, na realidade, não foram suficientes para se reconhecer o crédito solicitado.

6.1. A planilha que o interessado apresentou não comprovou que houve pagamento indevido do tributo. Na realidade não se trata de planilha, apenas foi apresentada uma relação de contas de receitas que estariam excluídas do conceito de faturamento, e respectivos saldos mensais. Isso por si só não comprova que na apuração original do tributo em referência aqueles valores estavam incluídos na base de cálculo, logo a planilha apresentada não comprovou nada.

...

8. Com base nos Balancetes Mensais e no Livro Razão, os valores constantes da planilha foram conferidos, e alterados quando necessário, chegando-se assim à nova base de cálculo do PIS e da COFINS. A Base de Cálculo (1) foi apurada pelo interessado, onde foram excluídas as receitas estranhas ao faturamento; já a Base de Cálculo (2) foi apurada considerando todas as receitas operacionais, excluídas as Receitas Financeiras e as Receitas com Recuperação de Despesas c/ Garantia (Conta 320109911).

9. Com relação à Base de Cálculo (2), que inclui todas as receitas operacionais, inobstante a decisão do STF sobre o conceito de faturamento e receita bruta, alegada pelo interessado (abaixo uma das decisões), já existe parecer desse CARF, de que fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS outras receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da empresa, salvo as expressamente excluídas por lei — Acórdão 3002-000363, de 16/08/2018 — Processo 10480.914161/2009-27, do mesmo contribuinte.

Ao final da análise restou constatado pagamento a maior para o período de apuração, no valor de R\$ 533,35. Ressalta, ainda, que o crédito solicitado é objeto de discussão no processo administrativo de nº 10480.900450/2012-44. Assim, o mesmo crédito está sendo analisado em relação ao Pedido de Restituição, bem como em relação à Declaração de Compensação.

Devidamente intimada, a Recorrente manifestou-se sobre o relatório da diligência em petição que data de 09/12/2020, asseverando que *“as conclusões das Informações Fiscais sejam desconsideradas no que diz respeito às receitas oriundas de bonificação, rendimentos em fundos de investimento e comissões, tendo em vista que estas não se enquadram no conceito de receita para fins de tributação de PIS e COFINS”*.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

Trata-se de recurso tempestivo, presentes os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A controvérsia dos autos cinge-se à comprovação da existência do indébito, capitaneada pela declaração de inconstitucionalidade do §1, art. 3, da Lei nº 9718/1998, pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu que não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não compreendidas no conceito de faturamento.

Para a Recorrente, as bonificações não poderiam ser consideradas como receita, apenas recuperação do custo de aquisição dos bens adquiridos para revenda:

**As bonificações nada mais são do que os valores recebidos pela Intimada das montadoras de automóveis como recuperação dos custos de aquisição dos bens que são revendidos pela Intimada. Ou seja, a Intimada adquire os automóveis ou camionetas das montadoras para revender no mercado e, para tanto, paga o preço de aquisição dos bens. Posteriormente, ela recebe as bonificações de venda, que são meras reduções do custo de aquisição dos automóveis ou camionetas, não configurando novas receitas da Intimada. Vale ressaltar que há também bonificações recebidas em mercadorias, ou seja, em partes e peças.**

...

As bonificações recebidas pela ora Intimada em decorrência das suas vendas são totalmente incondicionais, eis que estão apenas atreladas às vendas dos seus automóveis e camionetas. Em determinadas oportunidades, ressalte-se, representam apenas recebimento de peças gratuitamente pelas montadoras.

Assim, trata-se de simples reduções do custo de aquisição dos automóveis, como também de partes e peças recebidas em mercadorias a título de bonificação. Desse modo, vale ressaltar que, nos termos da Solução de Consulta n. 130, de 3.5.2012, da 8ª Região Fiscal, por terem natureza de reembolso, esses valores não configuram receita da Intimada. (...)

É de se ressaltar que na base de cálculo apurada em diligência foram consideradas todas as receitas operacionais, com exclusão das Receitas Financeiras (3601) e Receitas com Recuperação de Despesas c/ Garantia (320109911):

<b>Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo do PIS e COFINS - Ano 2002 - 1º e 2º Trimestres</b>							
Rodobens Veículos Comerciais Pernambuco Ltda.- CNPJ 01.024.914/0001-55							
Receitas Operacionais de Comercialização		jan/02	fev/02	mar/02	abr/02	mai/02	jun/02
3201019901	Bonificações e Comissões - COM	26.514,36	3.278,57	4.186,14	9.103,69	7.133,95	38.490,19
3201019902	Bonificações e Comissões - FAD	78.462,21	61.960,67	9.154,11	26.171,16	10.079,64	28.702,24
3201019903	Comissões Diversas	-	33,00	47,00	-	-	-
3201099901	Credito Especial MBB/Veículos	-	-	-	-	-	-
3201099902	Bonificações MBB Veículos	4.269,03	49.381,10	5.825,42	-	-	6.999,00
3201099903	Comissões Diversas/Veíc.	4.859,67	7.490,04	-	24.142,07	19.128,04	741,63
3207019909	Outras Receitas Operacionais	-	-	-	-	-	-
<b>Total das Receitas de Comercialização ( C )</b>		<b>114.105,27</b>	<b>122.143,38</b>	<b>19.212,67</b>	<b>59.416,92</b>	<b>36.341,63</b>	<b>74.933,06</b>
<b>Base de Cálculo (2) incluindo Receitas Operacionais de Comercialização = (A) - (B) + ( C )</b>		<b>1.551.179,19</b>	<b>1.264.208,48</b>	<b>1.427.714,94</b>	<b>1.423.682,35</b>	<b>1.350.871,00</b>	<b>1.224.239,24</b>

Para a Recorrente, todas as receitas incluídas seriam recuperação de despesa, também tratadas como bonificação de venda, de caráter incondicional, como se representassem conceitos sinônimos.

Cumprе acrescentar que a matéria objeto do presente feito já é de conhecimento deste Conselho Administrativo, tendo sido analisada e julgada em diversos processos

semelhantes, relativos ao mesmo contribuinte, ainda que de filiais diferentes, dentre os quais destaco os seguintes acórdãos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/09/2000 a 30/09/2000

REGIME CUMULATIVO. RECUPERAÇÃO DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE GARANTIA SOBRE PEÇAS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

A apuração cumulativa da Cofins tem como base de cálculo a receita da venda de bens, da prestação de serviços e outras receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da empresa, salvo as expressamente excluídas por lei. Os montantes recebidos a título de reembolso pelas despesas na prestação de garantia sobre peças integram a referida base de cálculo, por falta de amparo legal para sua exclusão.

REGIME CUMULATIVO. BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

Os valores em dinheiro recebidos pela concessionária a título de bonificação, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas receita do adquirente e, como tal, estão sujeitos à tributação pela Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2000 a 30/09/2000

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação. (Acórdão nº 3002000.363 – Turma Extraordinária / 2ª Turma. Sessão de 16/08/2018. Conselheira Relatora Larissa Nunes Girard)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/08/2000

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/1998

Nos termos já sedimentados pelo Supremo Tribunal Federal, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não compreendidas no conceito de faturamento.

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. (Acórdão nº 3003-002.025 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária. Sessão de 19/10/2021. Conselheira Relatora Ariene d'Arc Diniz e Amaral)

No tocante à bonificação de concessionárias, pertinente reproduzir, no que aplicável, a zelosa análise realizada pela Conselheira Larissa Nunes Girard

Em relação aos veículos (Bonificação MBB Veículos), sabemos que o caminhão é comprado pelo seu preço normal, padrão. Posteriormente, após sua venda ao

consumidor final, a concessionária recebe um bônus. Esse bônus seria dado em caráter incondicional, sem afetar o preço de venda, mas com efeito de reduzir o custo do caminhão comprado. Afirma-se que o mesmo ocorre em relação às contas Bonificação Peças, Rendimento com Veículos e Rendimento com Componentes, sem explicar, todavia, o que caracteriza uma conta Bonificação e uma conta Rendimento. Por óbvio que essas contas tratam de fatos distintos, ainda que semelhantes, se não, sequer existiriam. Mas a defesa resumiu-se a afirmar que:

*Da mesma forma, a recuperação de despesas com peças e os rendimentos com veículos e com peças, todos referentes a recuperações de custos e despesas da recorrente na execução de suas atividades.*

Em relação a essas contas, a descrição fornecida não nos permite concluir que estamos diante de custos ou despesas recuperados, não há um elemento sequer que nos permita visualizar, por exemplo, um reembolso ou ressarcimento por custos incorridos em nome da montadora ou que teria havido uma perda em relação às vendas que, ao final, foi revertida.

No detalhado voto houve menção à Solução de Consulta Cosit n.º 366/2017 que dispõe sobre a natureza do bônus pago às concessionárias de veículos por montadoras:

**CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES REALIZADAS JUNTO A MONTADORAS DE VEÍCULOS. NATUREZA JURÍDICA. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE BONIFICAÇÃO OU RECEITA FINANCEIRA.**

Os valores pagos pelas montadoras às concessionárias de veículos a título de bônus decorrentes de aquisições de veículos e autopeças realizadas por estas junto àquelas caracterizam subvenção corrente para custeio das atividades desenvolvidas pelas concessionárias de veículos, representando receitas próprias das concessionárias de veículos.

As receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do mencionado bônus, para fins de apuração da Cofins:

- a) não constituem receitas financeiras;
- b) não estão submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei n.º 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta; e
- c) estão sujeitas ao regime de apuração (cumulativa ou não cumulativa) a que está sujeita a pessoa jurídica beneficiária.

Por outro lado, conforme trazido pela Conselheira Ariene d'Arc Diniz e Amaral em seu voto, também é possível encontrar entendimento distinto no âmbito deste conselho. Nesse sentido, a corrente vencida na CSRF foi conduzida pela Ilustre Conselheira Vanessa Marini Ceconello (Acórdão n.º 9303-010.101) que, por sua vez, fez referência ao voto elaborado pela também Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama no Acórdão n.º 9303-003.515, nos seguintes termos:

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

Tendo em vista que as Leis n.ºs 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.

...

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 n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 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 n.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 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:

...

**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 1.ºs das Leis n.ºs 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. 1.ºs das Leis n.ºs 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.

...

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR n.º 1.386/1982 e na IN SRF n.º 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 bens, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

...

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. 1.º das Leis n.ºs 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.

...

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo n.º 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. 1.º, § 3.º, inciso V, alínea "a", da Lei 10.637/02 e art. 1.º, §3.º, inciso V, alínea "a", da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

...

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.

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".**

Como dito, trata-se de posição vencida, cuja posição vencedora da Câmara Superior foi assim ementada:

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. (Acórdão n.º 9303-010.101)

Em ambos os casos, apesar da posição teórica divergente no tocante à possibilidade de enquadramento de bonificações recebidas e descontos obtidos como receitas, a conclusão é comum no tocante à necessidade de comprovação da natureza das operações comerciais em discussão (grifos não constam dos originais):

**O problema que se apresenta é que temos uma defesa genérica no Recurso Voluntário, centrada na discussão teórica sobre o conceito de receita, sem a preocupação de caracterizar adequadamente os eventos que compõem cada conta contábil e, principalmente, sem trazer aos autos a documentação que seria essencial para provar a tese que defende. Ao menos deveria a recorrente ter instruído seu Recurso com o contrato firmado com a montadora, para o esclarecimento sobre a natureza dessa relação comercial e, conseqüentemente, da natureza dos valores recebidos pela concessionária, e com os registros contábeis das operações que se analisa, no intuito de provar que os ingressos são contabilizados de acordo com a sua defesa. (Acórdão n.º 3002000.363 – Turma**

Extraordinária / 2ª Turma. Sessão de 16/08/2018. Conselheira Relatora Larissa Nunes Girard)

Apesar disso, na análise do caso concreto em julgamento, enfatizo que é preciso verificar, no conjunto das alegações e provas apresentadas pela Recorrente, quais são as receitas não operacionais a serem passíveis de exclusão. **A despeito da alegação, a Recorrente não apresentou nenhuma comprovação da natureza das operações comerciais hábeis a suportar seu direito. A Recorrente teve a oportunidade para comprovar a origem e demonstrar que as receitas não se encontravam vinculadas às atividades operacionais, contudo apenas pautou-se em teoria nada acrescentando para comprovação, como por exemplo com os contratos firmados junto à montadora. Ante a falta de provas, não é possível o reconhecimento do direito creditório.** (Acórdão nº 3003-002.025 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária. Sessão de 19/10/2021. Conselheira Relatora Ariene d'Arc Diniz e Amaral)

Embora, pessoalmente, incline-me a aderir à posição vencida, no sentido de que as bonificações e descontos não se constituem em receita, além disso, ainda que reconheça a semelhança entre os casos já julgados, no qual alguns foram analisados por delegacias de origem distintas, inclusive com o reconhecimento parcial do crédito pela própria DRJ, devo ressaltar que não se está diante de situação inteiramente idêntica.

Como exemplo, o Processo nº 10480.914161/2009-27, no qual as Contas do grupo 3201 incluíam outras Receitas Operacionais de Comercialização. Veja-se:

Grupo Contábil	Receitas Operacionais de Comercialização	Julho	Agosto	Setembro
3201	Crédito Especial MBB/Veículos			79.851,80
	Bonificação MBB Veículos			28.505,71
	Rendimento com C/C Veículos			14.036,40
	Bonificação MBB Peças/Motores			10.185,23
	Rendimento c/ Conta Componentes			3.820,42
	Recuperação Despesas c/ Garantia Peças			10.350,43

Nada obstante a diferença, no presente caso, inclusive após ter sido oportunizada a manifestação recente pós-diligência, a contribuinte mais uma vez apresenta uma defesa genérica, que se apoia apenas no debate teórico sobre o conceito de receita, sem detalhar ou distinguir cada uma das diferentes contas consideradas como receita na diligência, quais sejam: Bonificações e Comissões – COM; Bonificações e Comissões – FAD; Comissões Diversas; Crédito Especial MBB/Veículos; Bonificações MBB/Veículos; Comissões Diversas/Veíc.; e Outras Receitas Operacionais.

Diante disso, não é possível concluir de que modo eram negociadas comercialmente, quais as condições livremente pactuadas pelas partes, o conteúdo econômico dos referidos pactos em eventual redução de custos dos produtos adquiridos, etc.

Por conseguinte, sobretudo em face da ausência dos acordos comerciais, já sinalizados anteriormente em diversos casos, que estabelecem regras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não é possível validar a alegação de que não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS.

**Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, dar PARCIAL provimento para reconhecer o direito creditório nos termos do relatório da diligência.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins