



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.903358/2017-41
ACÓRDÃO	3302-015.772 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODOBENS VEICULOS COMERCIAIS PERNAMBUCO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000

RECEITA BRUTA. BONIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA.

As bonificações recebidas de fornecedores, inclusive sob a forma de mercadorias ou valores, configuram receita bruta para fins de incidência do PIS e da Cofins.

RECEITA BRUTA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos pela concessionária da fabricante a título de recuperação de custos devem ser qualificados à luz das circunstâncias concretas, considerando os arranjos negociais entre montadora, concessionária e consumidor final.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos, que davam provimento parcial para reconhecer o direito creditório decorrente do pagamento indevido relativo à inclusão de bonificações na base de cálculo das contribuições. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator designado

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de pedido de ressarcimento posteriormente convertido em pedido de restituição, formalizado por meio do PER nº 19590.79931.161206.1.2.04-3744, no valor de R\$5.136,38, o qual foi indeferido sob o fundamento de que o DARF discriminado no pedido teria sido integralmente utilizado na quitação de débitos do contribuinte, não subsistindo saldo credor disponível para fins de compensação ou restituição. Em razão disso, a compensação lastreada no suposto crédito (DCOMP nº 24771.63946.110411.1.7.04-2600) também não foi homologada.

Cientificada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual sustentou, em síntese:

- (i) preliminarmente, a nulidade do despacho decisório, ao argumento de cerceamento de defesa, tendo em vista não ter sido previamente intimada a prestar esclarecimentos acerca do direito creditório pleiteado, o que teria comprometido a adequada apuração dos fatos;
- (ii) que, tendo sido cientificada do despacho decisório em prazo superior ao previsto no § 5º, art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação declarada na DCOMP nº 24771.63946.110411.1.7.04-2600 estaria tacitamente homologada.
- (iii) no mérito, que o indébito pleiteado decorre da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, sustentando que a COFINS (código 2172) foi indevidamente recolhida sobre receitas que não se enquadram no conceito de faturamento.

A DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

- (i) reconhecer a homologação tácita da DCOMP nº 24771.63946.110411.1.7.04-2600, não obstante a insuficiência do crédito nela informado;

- (ii) indeferir o pedido de restituição relativo ao crédito pleiteado no PER, sob o fundamento de que:
- a. a contribuinte não procedeu à devida individualização das receitas que entende não estarem abrangidas pelo conceito de faturamento, especialmente após a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998;
 - b. ainda que assim não fosse, o valor de R\$ 52.744,16, apurado a título de Cofins no período de setembro de 2002, é inferior ao montante de R\$ 58.077,45 declarado como débito na DCTF;
 - c. conforme o demonstrativo apresentado com a manifestação de inconformidade, seria possível identificar o montante total de R\$ 45.760,30 relativo a receitas estranhas à atividade da contribuinte, o que resultaria em pagamento indevido de Cofins no valor de R\$ 1.372,81 — quantia inferior àquela pleiteada no PER.

Devidamente intimada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reafirma os mesmos argumentos já apresentados anteriormente, especificando as rubricas que não deveriam ser consideradas como faturamento (bonificações e ressarcimento de despesas de garantia).

O processo foi encaminhado a este Conselho, tendo esta 2ª Turma, em um primeiro momento, deliberado pela conversão do julgamento em diligência, nos seguintes termos:

O motivo do indeferimento da restituição foi indeferido em razão do crédito haver sido utilizado integralmente em uma DCOMP controlada por processo que se encontra em diligência para análise do valor do crédito.

Partindo-se da premissa que a Restituição foi indeferida em razão de um fato que ainda se encontra sob discussão no CARF, voto no sentido de que o processo seja sobrestado na unidade de origem até que nele seja proferida decisão administrativa irrecurável.

Após o julgamento definitivo do processo correlato, foram juntadas aos presentes autos as peças pertinentes, tendo os autos sido novamente encaminhados a esta Turma para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

De plano, ressalta-se que o presente caso foi submetido à sistemática de julgamento de recursos repetitivos no âmbito deste CARF, tendo o feito sido convertido em diligência para aguardar o desfecho de processos correlatos. Isso porque, no paradigma adotado, o pedido de restituição foi indeferido sob o fundamento de que o crédito teria sido integralmente utilizado em DCOMP vinculada a outro processo ainda pendente de apreciação por este Conselho.

Ocorre que, conforme se verifica dos presentes autos, o fundamento adotado para o indeferimento não se refere à utilização do crédito em outra DCOMP, mas sim ao fato de que o crédito informado no PER teria sido integralmente consumido na alocação de débitos, inexistindo saldo disponível, o que ensejou o reconhecimento de crédito em montante igual a zero e, por conseguinte, a não homologação da compensação.

A contribuinte, no entanto, alegou que o crédito pleiteado decorreria do recolhimento indevido de Cofins sobre base de cálculo alargada, posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A DRJ, por outro lado, manteve o indeferimento, ao entendimento de que a contribuinte não procedeu à adequada individualização das receitas que entende excluídas do conceito de faturamento. Ainda assim, a partir dos demonstrativos trazidos aos autos, entendeu que o montante eventualmente recolhido a maior seria inferior ao valor pleiteado.

A Recorrente, por sua vez, reiterou seus argumentos, acrescentando que, para além dos valores considerados pela DRJ, o montante cuja exclusão pretende refere-se a receitas de bonificações e de ressarcimento de despesas com garantia, exatamente por não se enquadrarem no conceito de faturamento.

É o que se passa a analisar.

1. Das bonificações

Especificamente quanto a este ponto, sustenta a Recorrente que as bonificações recebidas das montadoras configuram mera redução do custo de aquisição dos veículos e peças destinados à revenda, não constituindo receita. Argumenta que tais valores representam recuperação de custos – inclusive, em alguns casos, por meio do recebimento de mercadorias – e, por não impactarem o valor das vendas, não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

A controvérsia, portanto, consiste em definir se vantagens comerciais concedidas ao adquirente – como descontos, bonificações em mercadorias ou em dinheiro – podem ser qualificadas como receita tributável.

De plano, registre-se que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, por representarem mera redução da receita do vendedor, conforme dispõe o art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Trata-se, em verdade, de previsão de caráter explicativo, uma vez que, no âmbito da própria operação comercial, o desconto concedido sem condicionantes traduz simples diminuição do preço da transação, impedindo a constituição da receita nessa parcela.

Cumprido destacar que tal disciplina opera sob a ótica do vendedor, sujeito que auferir a receita. Assim, ao renunciar a parte do preço, a receita deve ser reconhecida apenas na exata dimensão econômica da operação, sob pena de se admitir a incidência das contribuições sobre riqueza inexistente.

O caso dos autos, contudo, não se amolda a essa hipótese. Discute-se, aqui, o efeito, sob a ótica do adquirente, de ajustes comerciais pactuados entre as partes, no âmbito de relações contratuais mais complexas.

Em outras palavras, o contexto da relação comercial estabelecida, o fornecedor concede vantagens condicionadas ao cumprimento de determinados requisitos, que podem se concretizar por meio de descontos posteriores ou de bonificações, em mercadorias ou em dinheiro.

O que diferencia tais hipóteses do desconto incondicional previsto em lei é que, aqui, a repercussão econômica recai sobre o patrimônio do adquirente, traduzindo-se na redução do custo médio dos bens adquiridos. Importa destacar que a forma de concessão não altera a substância econômica da operação: em todos os casos, há, em essência, diminuição do custo incorrido, com reflexos positivos no patrimônio do comprador.

Justamente por isso é que, sob a ótica da contabilidade, uma mercadoria bonificada pode gerar a necessidade de ajuste de custo, como ferramenta para fazer refletir o verdadeiro encargo suportado na operação de aquisição dos produtos, conforme orientado pelo item 11 do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16). Para além disso, nos moldes do item 10 do Pronunciamento Técnico CPC nº 30 (CPC 30), as mercadorias bonificadas devem ser deduzidas do montante de receita proveniente da transação.

Assim, a matéria posta sob discussão diz respeito à seguinte questão: acordos comerciais que gerem redução do custo de aquisição de mercadorias podem ser considerados receitas para fins de incidência de PIS/Cofins? A resposta é negativa.

O principal fundamento decorre da própria materialidade das contribuições em referência, que incidem sobre ingressos positivos incorporados, em caráter definitivo, ao patrimônio da pessoa jurídica. Desse conceito não se extrai que o resultado econômico global da operação deva ser positivo, uma vez que o acréscimo líquido de riqueza (lucro) corresponde a materialidade distinta, própria do imposto sobre a renda. Assim, para a incidência do PIS e da Cofins, basta a existência de receita, sendo irrelevante, em princípio, os custos a ela associados.

Todavia, tal premissa não autoriza a equiparação de eventos de natureza distinta, pois a receita pressupõe a incorporação de um elemento positivo novo ao patrimônio, não se confundindo com meros ajustes que impliquem redução do custo de aquisição, os quais, embora possam gerar efeitos econômicos favoráveis, não configuram receita.

A presente discussão já foi objeto de manifestações diversas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A propósito das bonificações, verifica-se que estas foram enquadradas como

uma espécie de desconto comercial concedido no contrato de compra e venda, em que se pactua a entrega de uma quantidade maior de mercadorias, se comparada à originalmente contratada, mas sem que haja uma alteração no valor da operação.

“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.” (Recurso Especial nº 1.111.156/SP)

Merece destaque, ainda, que, em julgamento de caso semelhante envolvendo o setor supermercadista (Recurso Especial nº 1.836.082/SE), o STJ, em 11/04/2023, determinou, por unanimidade, que os descontos e as bonificações (sem destaque na nota fiscal) concedidos por fornecedores, mesmo que condicionados ao cumprimento de certas obrigações contratuais, não configuram, para aqueles que adquirem e revendem as mercadorias negociadas, receita bruta sujeita ao PIS e à Cofins.

Nos termos do voto da Ministra Relatora, Regina Helena Costa, a concessão de descontos e o recebimento de mercadorias bonificadas não ensejam para as varejistas um ingresso patrimonial financeiro que seja definitivo, novo e positivo, razão pela qual os valores porventura contabilizados a esse título não se enquadram na hipótese sujeita à tributação pelas referidas contribuições. Dessa forma, a receita tributável seria apenas aquela auferida nas operações subsequentes, em que há a revenda das mercadorias para os consumidores finais. Veja-se:

“Com efeito, enquanto o fornecedor obtém receita mediante contratos de compra e venda de mercadorias, o varejista incorre em despesas para desempenho de sua atividade empresarial. Assim, **somente sob o ponto de vista do alienante** os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame.

No entanto, sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, **a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação**. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, **cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista**. Nesse caso, **a obtenção de receita somente ocorrerá quando da revenda ao consumidor, ocasião na qual terão relevância apenas eventuais abatimentos outorgados ao cliente final e não aqueles usufruídos em operações anteriores**.

[...]

[...] a adoção de concepção diversa permite que o Fisco considere os descontos condicionais decorrentes de um único vínculo contratual sinalagmático como receita, simultaneamente, do vendedor e do comprador. Nessa hipótese, **a União resta duplamente beneficiada pela mera alteração do prisma pelo qual se observa a natureza jurídica das parcelas em questão**.

A rigidez de conceitos, inerente ao sistema tributário nacional e detalhadamente disciplinada pela Constituição, não autoriza tal maleabilidade, porquanto a interpretação da regra tributária deve guardar pertinência com o critério eleito pela lei para mensurar o aspecto material da hipótese de incidência – in casu, a receita bruta –, não sendo possível alçar, em um mesmo contexto fático e sem perda de coerência conceitual, idêntica parcela correspondente ao patamar do desconto às bases de cálculo das contribuições devidas por ambos os contratantes, sob pena de ampliar o âmbito eficaz da norma de competência tributária e de contrariar o disposto no art. 110 do CTN, o qual obsta o exercício da discricionariedade do legislador tributário tendente a atribuir a institutos de direito privado, utilizados em normas de superior hierarquia, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

[...]

Em suma, os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.”

Embora o precedente diga respeito ao segmento de supermercados, a lógica nele adotada aplica-se integralmente ao presente caso, na medida em que, em ambos, as pessoas jurídicas atuam como revendedoras das mercadorias adquiridas.

No caso dos autos, a Recorrente adquire veículos e peças para posterior revenda e, no âmbito dessa relação comercial, recebe bonificações e outras vantagens dos fornecedores, as quais se traduzem, em essência, em redução do custo de aquisição dos bens, e não em ingresso de receita nova.

Diante desse contexto, e à luz da materialidade das contribuições ao PIS e à Cofins, conclui-se que tais valores não se enquadram no conceito de receita bruta, razão pela qual não devem integrar sua base de cálculo, assistindo, portanto, razão à Recorrente.

2. Da recuperação de despesas

A Recorrente sustenta que os valores registrados sob a rubrica “recuperação de despesas” decorrem de sua atuação como concessionária de veículos, que envolve a prestação de serviços de garantia e revisões aos clientes. Afirma que realiza tais serviços e, posteriormente, é ressarcida pelas montadoras pelos custos incorridos. Defende, assim, que esses valores configuram mero reembolso de despesas — razão pela qual são contabilizados como recuperação de despesas —, não representando receita própria, mas simples recomposição patrimonial.

Assim como no item anterior, a controvérsia deve ser analisada à luz do conceito jurídico de receita.

Consoante entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, após a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, o conceito de faturamento – base de cálculo da Cofins – corresponde à receita bruta oriunda do exercício das atividades empresariais típicas da pessoa jurídica.

Assim como fixado no item anterior, a doutrina¹ esclarece que apenas se qualificam como receita os ingressos que se incorporam ao patrimônio de forma definitiva, como resultado da atividade da entidade, representando acréscimo patrimonial novo e positivo, não se confundindo com valores que apenas transitam pela esfera jurídica do contribuinte sem vocação de permanência patrimonial.

Cumprе relembrar, ainda, que a caracterização da receita se distingue da apuração de resultado econômico líquido, pois a receita constitui um “plus” jurídico que se agrega ao patrimônio, consistente na incorporação de um elemento positivo novo, ainda que o ato do qual decorra não implique aumento patrimonial global, seja por ser neutralizado por custos equivalentes, seja por lhes ser inferior. Assim, a ausência de lucro não afasta, por si só, a configuração de receita.

Nesse contexto, a qualificação jurídica dos valores percebidos não pode ser feita de forma abstrata, exigindo a análise das circunstâncias concretas de cada caso, ainda mais em relações envolvendo montadora, concessionária e consumidor final, nas quais há diversas formas de estruturação dos arranjos negociais, capazes de influenciar diretamente a natureza dos ingressos percebidos.

Tais arranjos impactam elementos essenciais à caracterização da receita, como a titularidade econômica dos valores, a existência de contraprestação por atividade própria, a assunção de riscos e, sobretudo, a incorporação dos ingressos ao patrimônio com caráter definitivo.

A título exemplificativo, podem existir situações em que, em decorrência da relação contratual estabelecida entre as partes, embora a montadora efetue o pagamento à concessionária referente aos custos dos serviços de garantia e revisão prestados, tais despesas sejam, em última instância, suportadas pelo consumidor final, que remunera a concessionária pela prestação realizada. Nesses casos, ainda que haja posterior repasse de valores pela montadora, o montante percebido pela concessionária configura contraprestação pela atividade desempenhada, caracterizando receita.

Assim, a distinção entre reembolso e receita não decorre da nomenclatura adotada, nem da mera equivalência entre custos e ingressos, mas das circunstâncias concretas da operação. É, portanto, a partir da verificação dos contratos firmados entre as partes que se pode definir se os valores se qualificam como receita tributável ou não.

No caso concreto, entretanto, a Recorrente não apresentou elementos suficientes para demonstrar as particularidades do seu arranjo contratual. Embora possam existir hipóteses em que tais ingressos não configurem receita tributável, não foram trazidos aos autos

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins: conceitos de receita e faturamento. In: *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos “hard cases”*: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 415.

instrumentos jurídicos ou documentação idônea aptos a evidenciar os termos da relação estabelecida com a montadora, tampouco a infirmar a natureza jurídica dos valores percebidos.

Dessa forma, não tendo sido demonstradas características específicas aptas a afastar a qualificação dos referidos valores — diretamente relacionados à atividade empresarial típica da contribuinte — como receita, não há como excluir tais valores da base de cálculo da Cofins.

3. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito creditório decorrente do pagamento indevido relativo à inclusão de bonificações na base de cálculo das contribuições.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, redator designado

Esse colegiado decidiu por voto de qualidade, para negar provimento ao recurso quanto a restituição de pagamento indevido de produtos enviados em bonificação.

Entendeu a nobre Conselheira relatora em seu voto que, conforme seus dizeres:

No caso dos autos, a Recorrente adquire veículos e peças para posterior revenda e, no âmbito dessa relação comercial, recebe bonificações e outras vantagens dos fornecedores, as quais se traduzem, em essência, em redução do custo de aquisição dos bens, e não em ingresso de receita nova.

Diante desse contexto, e à luz da materialidade das contribuições ao PIS e à Cofins, conclui-se que tais valores não se enquadram no conceito de receita bruta, razão pela qual não devem integrar sua base de cálculo, assistindo, portanto, razão à Recorrente.

Contudo, apesar da brilhante explanação apresentada, ousou discordar de tal entendimento.

Para embasar minha convicção sobre o assunto debatido, inicialmente adoto parcialmente o Voto Vencedor da lavra do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, no Acórdão CARF nº **3302.014.817**, de 19/09/2024, em relação às Bonificações:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 531/2017, os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos; somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

Conforme entendimento pacífico do STJ, descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

(... Processo nº 10970.720.042/2019-65 Acórdão CARF nº 3302-014.817)

VOTO VENCEDOR:

Consta do Relatório Fiscal que “os descontos obtidos (...) caracterizam tática comercial em que os fornecedores tentam incrementar a venda de seus produtos”, bem como que “mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação”, logo os valores correspondentes a esses acréscimos patrimoniais se caracterizam como receitas do recorrente, porém não foram incluídas na apuração da base de cálculo das contribuições:

4.16 - O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), conforme disposto no art. 373 e 375, parágrafo único, elenca como “receitas financeiras” unicamente os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, além das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual.

“Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

(...)Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim

como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).” 4.17 - Verifica-se, portanto, que a expressão “receitas financeiras” não tem especificamente uma definição, mas, são comumente identificadas como desta natureza as receitas decorrentes de juros, descontos obtidos no pagamento antecipado, rendimentos de aplicação financeira, prêmios de resgate de títulos e debêntures.

4.18 - Na ausência de definição expressa, a natureza dessa modalidade de receita deve ser obtida a partir da identificação do seu elemento comum, isto é, decorrem da aplicação de recursos financeiros: são formas de remuneração pela aplicação de recursos pecuniários próprios ou sua utilização por terceiros.

4.19 - Significa dizer que a pessoa jurídica, tendo disponibilidade de recursos financeiros, pode utilizá-los para aplicação financeira propriamente dita (aplicação no mercado financeiro), em que será remunerada por colocar seu capital à disposição da instituição onde foram aplicados, ou pode realizar operações de mútuo com particulares, sendo também remunerada por juros, ou, ainda, pode optar por quitar antecipadamente suas obrigações, hipótese em que o desconto constitui a remuneração pela entrega antecipada de recursos financeiros ao credor.

4.20- Em todas essas hipóteses existe receita decorrente da aplicação de recursos financeiros, ou seja, o emprego desses recursos para que produzam rendimentos.

4.21- No caso sob análise não há a aplicação de recursos financeiros que justificassem a produção de rendimentos a serem pagos pelos fornecedores do sujeito passivo sob procedimento fiscal, sendo que os descontos obtidos, escriturados na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira, negociados com fornecedores visando a redução de preços de mercadorias adquiridas para revenda em determinado período, na proporção do volume de compras do mesmo período, e concedidos mediante desconto financeiro em duplicatas pendentes de pagamento, caracteriza tática comercial em que os fornecedores tentam incrementar a venda de seus produtos pela contribuinte sob procedimento fiscal.

4.22- Descartada a possibilidade de classificação dos descontos obtidos pelo sujeito passivo, escriturados como receitas financeiras na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira, é preciso determinar se o recebimento dos mesmos constitui receita tributável para as contribuições para o PIS/Cofins.

4.23- Necessário portanto analisar como a legislação tributária definiu a base de cálculo das contribuições sociais em tela.

4.24- Considerando que o sujeito passivo se encontra no regime de apuração não-cumulativa das contribuições ao PIS/Cofins, o conceito de faturamento (base de cálculo) deverá ser obtido na legislação que previu a incidência não cumulativa destas contribuições.

(...)4.27- Resta definir o conceito de receita para verificar se os descontos obtidos pelo contribuinte sob procedimento fiscal se enquadram como receitas. Assim sendo, receita, para fins da legislação tributária, pode ser conceituada como ingresso de novos recursos sem a correspondente contrapartida de obrigações perante terceiros ou sócios.

(...)4.29- Como se vê, o recebimento “a posteriori” de verba proveniente de rebaixa de preço e recomposição de margem através de abatimento em duplicata do fornecedor, constitui a obtenção de receita por parte do adquirente das mercadorias, tributável pela Cofins e pela Contribuição para o PIS devidas pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal, visto que, na espécie, há ingresso de valor com caráter de definitividade, em razão da sua atividade empresarial, a par de tratar-se de desconto “a posteriori”, decorrente de condições que representam um custo inerente à atuação empresarial do comprador, que o fornecedor assume por liberalidade, mediante acordo.

4.30- Isto posto, considerando que os descontos obtidos pelo sujeito passivo, escriturados na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira não se consubstanciam como receitas financeiras, sujeitam-se tais receitas com descontos obtidos à tributação mediante aplicação das alíquotas normais da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Cofins, previstas nas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, quais sejam, 1,65% e 7,6%.

(...)5.8 - Isto posto, deve-se proceder à análise acerca da incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias.

5.9 - Na sistemática não cumulativa, a base de cálculo da Contribuição para o PIS é definida pelo art. 1º a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins, pelo art. 1º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O §3º, V, “a”, do art. 1º de ambos os diplomas normativos permite a exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores referentes a vendas canceladas e a descontos incondicionais concedidos, nos termos abaixo:

(...)5.10 - A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF n.º 51, de 03 de novembro de 1978:

5.11 - A “bonificação em mercadorias” é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a característica de doação. Assim, o termo “bonificação” abrange “descontos incondicionais”, porém tem natureza

mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da Administração Tributária Federal através do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:

“Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

(...)Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.”

5.12 - Depreende-se do referido Parecer, que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

“Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.” 5.13 - A consequência tributária de uma doação recebida foi esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978:

“3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES 3.1 – Sendo a doação uma liberalidade, - quer seja a pecuniária, quer seja em espécie -, para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. Daí, porque o donatário dele aufera uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não-operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio, não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas ...”

5.14 - As Notas Fiscais Eletrônicas de bonificações recebidas em mercadorias pelo sujeito passivo, emitidas por terceiros com os CFOP 5910 E 6910 (Remessa em Bonificação, Doação ou Brinde), demonstram a inexistência de quaisquer vínculos

com operações de venda de mercadorias realizadas entre fornecedores e o contribuinte sob procedimento fiscal.

5.15 - Portanto, os ativos recebidos em doação, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, por força dos arts. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

5.16 - Quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a pessoa jurídica uma receita de vendas, haverá novo fato gerador da Contribuição para o PIS e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

Inicialmente, destaco que o Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme consta do TVF. O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Vai mais além em seu art. 1º, § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis(CPC), define “receita” nos seguintes termos:

Objetivo A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como 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. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)Definições 7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de “receita” como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma (i) de entrada de recursos ou (ii) 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.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min.

Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(...)

Estabelecido o conceito de receita, constato que os valores recebidos pelo recorrente não são “reduzores de custo”. Reduzir o custo de uma empresa significa eliminar um dispêndio rotineiro desta, uma despesa que onera seu

funcionamento, e só pode ser realizado para o futuro, jamais para o passado. Explico.

Reduções de custo ocorrem, por exemplo, quando a empresa consegue uma isenção/redução de impostos, redução no quadro de funcionários, economia no consumo mensal de energia, quando consegue substituir um fornecedor por outro com preços menores, etc. Não é nada disso que se trata aqui.

O recorrente adquire bens junto ao seu fornecedor por um preço específico, previamente negociado. Concretizado o negócio com a emissão da nota fiscal e a tradição (entrega do bem), está consumado o contrato de compra e venda. O custo incorrido pela empresa será registrado em sua contabilidade, e não poderá mais ser alterado, exceto em situações excepcionais, como na devolução de mercadorias, o que não é o caso aqui discutido.

O momento em que poderia haver a redução desse custo de aquisição dos bens seria antes da emissão da nota fiscal, com a negociação entre as partes para obtenção de algum desconto, o qual, se existente, deveria constar da nota fiscal, sendo o custo de aquisição aquele após a aplicação do desconto, nesse caso denominado de “desconto comercial”, diferenciando-o dos “descontos financeiros”. Este “desconto comercial”, quando constante da nota fiscal e concedido de forma incondicional (sem depender da ocorrência de evento futuro e incerto) se caracteriza como verdadeiro “reduzidor de custo”.

Tempos depois de consumado o negócio jurídico, o fornecedor, por questões mercadológicas, de estratégias de venda e de marketing, decidiu “pagar” (na verdade, doar) um determinado valor para a recorrente vender seus produtos em maior quantidade, em verdadeira estratégia (ou tática) de incremento de vendas.

Não há qualquer dúvida de que se trata de negócio jurídico condicionado, ou seja, o “pagamento/doação” das mercadorias, ou a concessão dos descontos, somente ocorrerá se a recorrente conseguir atingir metas. A natureza jurídica deste dispêndio realizado pelo fornecedor do recorrente, portanto, é de uma “promessa de doação onerosa ou condicional”, pois sobre ela há um encargo ou uma condição (a venda do veículo).

Esta remessa de mercadorias ou descontos somente ocorrem depois que o encargo(ou condição) é implementado e a promessa de doação passa a ser devida. A transferência de patrimônio (dinheiro) do fornecedor para o recorrente, por óbvio, provoca um aumento nos benefícios econômicos desta última, sob a forma de entrada de recursos, resultando em aumento do patrimônio líquido da entidade (acréscimo patrimonial) em caráter definitivo, o que satisfaz aos dois requisitos estabelecidos pelo STF no RE nº 574.706/PR para estabelecer o conceito de “receita”.

A Receita Federal firmou o entendimento, no âmbito administrativo, de que bonificações, (i) sejam em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, ou(ii) em redução de dívidas, ambas as situações sem vinculação à

operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo as contribuições sobre o valor de mercado desses bens. É o que expressa a Solução de Consulta nº 291 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 13/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA.

INCIDÊNCIA.

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

Os descontos incondicionais seriam parcelas redutoras do preço de venda, como alega o recorrente, desde que constassem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependessem de evento posterior à emissão desses documentos. É o que também expressa a Solução de Consulta nº 531 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 18/12/2017:

Fundamentos ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA(...)DA NATUREZA DO DESCONTO OBTIDO E DO SEU ENQUADRAMENTO COMO RECEITA

9. A consulente encontra-se submetida à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, sendo que parte de suas receitas encontram-se submetidas à tributação concentrada (receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

10. Nesse contexto, a interessada indaga se os descontos obtidos de fornecedores, não destacados em notas fiscais, relativos à aquisição de produtos farmacêuticos, encontram-se sujeitos à incidência das referidas contribuições.

11. A fim de esclarecer a dúvida suscitada, cumpre destacar, inicialmente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, que dispõe sobre o conceito de “descontos incondicionais”:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

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

12. Depreende-se, com certa facilidade, que os descontos obtidos pela consulente não podem ser considerados descontos incondicionais, uma vez que não constam em nota fiscal de venda.

13. Tratando-se de descontos condicionais, revela-se inaplicável a exclusão da base de cálculo das contribuições prevista no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Forçoso reconhecer que os descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo).

15. A referida receita encontra-se submetida à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo:

(...)DA INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO 16. Na condição de varejista, a consulente auferiu receitas decorrentes da venda dos produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que se encontram sujeitas à alíquota zero:

(...)17. Como é cediço, o regime de tributação monofásico ou concentrado previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, consiste em técnica de concentração da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em uma única etapa da cadeia produtiva (pessoa jurídica que procede à industrialização ou à importação) e a consequente desoneração das operações realizadas pelos demais integrantes da cadeia produtiva (varejista, dentre outros).

18. Ocorre que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos pela consulente não decorrem da venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à interessada reduzir o montante devido a seus fornecedores.

19. Resta evidenciado, portanto, que as referidas receitas não se encontram submetidas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, não havendo que se falar em “bitributação” ou bis in idem, uma vez que as contribuições incidirão uma única vez sobre as receitas auferidas pela interessada – receitas essas que decorrem de fato gerador diverso daquele praticado pelo fornecedor ou pela consulente quando da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

DA NATUREZA DA RECEITA DECORRENTE DO DESCONTO CONDICIONAL OBTIDO

20. Verificou-se que as receitas decorrentes dos descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no âmbito do regime não cumulativo (uma vez que a consulente se encontra submetida a esse regime) e que as referidas receitas não estão sujeitas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

21. Cumpre analisar, a seguir, a aplicabilidade do Decreto nº 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

22. Cabe registrar, inicialmente, que a legislação tributária havia estabelecido alíquota zero sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições:

(...)25. Com efeito, embora as receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos se encontrem submetidas à alíquota zero (tributação concentrada), as receitas financeiras auferidas pela consulente (submetida à apuração não cumulativa das contribuições) encontram-se sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015.

26. Não significa dizer que os descontos condicionais obtidos pela empresa possam configurar, em qualquer caso, receitas financeiras.

27. Tratando-se de desconto condicional obtido, a determinação da natureza da receita auferida depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre a consulente e seus fornecedores, nos termos das condições contratuais pactuadas, já que os descontos obtidos podem decorrer de acordo comercial que pretenda compensar o adimplemento antecipado do valor por ela devido ou oferecer compensação por metas alcançadas, reembolso de despesas com propagandas e promoções ou bonificações para custeio, dentre outros.

(...)29. Tendo em vista que a consulta não descreve as condições estabelecidas em contraprestação à obtenção de descontos, cabe à consulente verificar a natureza das referidas receitas, a fim de aplicar as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, ou as demais alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo de incidência das contribuições.

Conclusão 30. Diante do exposto, conclui-se que:

30.1. Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos;

30.2. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo;

30.3. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições;

30.4 Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores;

30.5. Desde 1º de julho de 2015, aplicam-se as alíquotas de que trata o Decreto nº 8.426, de 2015, às receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e 30.6. Para fins de determinação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita decorrente desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Conclui-se, portanto, que a verdadeira natureza jurídica dos valores repassados pelo fornecedor para a recorrente não é de “reductor de custos”, mas sim de “promessa de doação onerosa”.

Os Tribunais Regionais Federais, a quem compete a análise do acervo probatório (o STJ e o STF só se manifestam sobre questões de Direito), já fixaram que as bonificações e descontos discutidos neste processo não se caracterizam como redução de custo, mas sim como verdadeiro programa de incentivo de vendas, ao contrário do que alega o recorrente. Sejam tais valores caracterizados como promessa de doação onerosa, promessa de recompensa, reductor de custos, ou simplesmente “programas de incentivo/premiação de vendas”, como são mais referidos no Judiciário, a consequência tributária do recebimento destas quantias pelas concessionárias é a incidência do PIS e da COFINS, conforme os precedentes a seguir colacionados:

i) Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo 0819381-02.2018.4.05.8100.

Órgão Julgador: 3ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 17/09/2020
Relator: Desembargador Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira:

RELATÓRIO Trata-se de apelação interposta por JANGADA VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e outros contra sentença que, em ação mandamental, denegou a segurança objetivando a declaração da ilegalidade da cobrança das contribuições sociais PIS e COFINS sobre os valores restituídos às impetrantes/apelantes na sistemática de "Hold Back".

Nas razões recursais, traz os seguintes argumentos:

- a) o Hold Back nada mais é do que restituição de valores ao concessionário, recompondo seus ativos;
- b) a inclusão dos valores restituídos na sistemática de Hold Back na base de cálculo do PIS e da Cofins significa a tributação de uma não receita do contribuinte, o que representa violação ao princípio da capacidade contributiva, visto que o contribuinte está sendo obrigado a pagar tributos, sem que haja qualquer capacidade econômica para tal;
- c) a impossibilidade técnica das contribuições sociais incidirem sobre os valores restituídos aos concessionários na sistemática do Hold Back;

d) como o valor do Hold Back é inserido no preço de aquisição do veículo, este já sofre a incidência das contribuições neste primeiro momento de aquisição do veículo novo ou da peça pelo concessionário.

É o relatório.

VOTO Recebo a apelação considerando preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal.

A sentença não merece reforma.

A base de cálculo do PIS/COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, para a sua tributação, não se mostrando relevante a forma como a receita é contabilizada, desde que a verba sobre a qual deva incidir a esteja compreendida pelo conceito de receita.

Os valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque, e bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras (bônus sobre vendas e hold back), são receitas, não guardando previsão na lei de regência como hipóteses de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero.

Ademais, as hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1º, não estando incluídos em tais dispositivos legais os bônus sobre vendas e hold back, não se admitindo a extensão a essas verbas em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN.

Ante o exposto, NEGÓ PROVIMENTO à apelação.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo 5043156-14.2018.4.04.7100.

Órgão Julgador: 2ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 03/08/2022.

Relator: Desembargador Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila:

VOTO(...)2. Mérito A parte autora, concessionária de veículos automotores, postula o reconhecimento do direito à alíquota zero das contribuições ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas com as comissões que recebe da fábrica pela intermediação ou entrega de veículos novos vendidos diretamente pelas montadoras, denominadas de bonificações pela venda direta. (...)A Lei nº 10.485/02 estabelece a sistemática de tributação monofásica das contribuições ao PIS/COFINS devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de determinadas máquinas e veículos. Nos termos do seu art. 1º, a receita bruta decorrente da venda de automóveis, incluindo aqueles com classificação nos códigos 87.03 e 87.04 da TIPI, fica sujeita às alíquotas de 2% de PIS e 9,6% da COFINS.

(...)O legislador faz um recorte na materialidade de incidência do PIS/COFINS devidos pelo fabricante ou importador, a fim de que as contribuições recaiam apenas sobre a receita da venda direta do veículo, efetuada por conta e ordem dos concessionários, excluindo a receita que estes recebem pela intermediação ou entrega dos veículos.

Por sua vez, a receita que a concessionária recebe do fabricante ou importador pela intermediação ou entrega dos veículos novos, quando estes efetuam a venda direta ao consumidor final, por conta e ordem dos concessionários, deve ser tributada com alíquota zero do PIS/COFINS, frente à norma especial prevista no inciso II do §2º do art. 2º da Lei nº 10.485/02:

(...)Registro, contudo, que este entendimento é inaplicável à receita auferida pela concessionária a título de bônus de performance ou incentivo de vendas pelo seu desempenho nas atividades de revenda dos veículos (STJ, REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014; TRF4, AC 5057656-56.2016.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, julgado em 09/06/2021; TRF4, AC 5010599-47.2013.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora CLÁUDIA MARIA DADICO, julgado em 19/08/2015). A alíquota zero do PIS/COFINS aplica-se apenas às receitas que a concessionária recebe da fábrica por haver intermediado a venda direta ou entregue o veículo ao consumidor final.

(...)O valor devido à parte autora deverá ser apurado, portanto, em sede de liquidação de sentença, considerando tão somente as comissões pagas pela fábrica em razão da intermediação e da entrega de veículo na venda direta, excluídas as receitas relativas a bônus por performance ou incentivo de vendas.

(.....)

Além destes precedentes, o STJ decidiu, sob o rito previsto para o julgamento de recursos repetitivos, usando da técnica de interpretação “a contrario sensu”, que a bonificação, se estiver submetida a uma condição, deve compor a base de cálculo do ICMS; por consequência lógica, também deve compor a base de cálculo das contribuições, tendo em vista que estes tributos incidem sobre o valor da operação (faturamento).

Esse julgamento originou a seguinte tese para o Tema Repetitivo 144: “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”. Da mesma forma, foi o precedente para a edição da Súmula STJ 457, com o mesmo texto. Observa-se que o teor da decisão não deixa dúvidas de que a exclusão da base de cálculo se dá somente em relação a descontos INCONDICIONAIS.

Conforme se observa da decisão acima, vinculante para este Conselho, o STJ, de início, estabelece como premissa que a matéria “restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais restringe-se tão-somente à

incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais”. Ou seja, se a bonificação ou o desconto exigir qualquer condição, essa decisão de exclusão da base de cálculo das contribuições não será aplicável. Numa interpretação a contrário sensu, as bonificações e os descontos CONDICIONAIS devem sobre a tributação.

Além disso, a decisão é expressa ao indicar que o valor da mercadoria dada em bonificação incondicional não integra a base de cálculo do ICMS por conta do disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, que inclui na base de cálculo os “descontos concedidos sob condição”, o que, por óbvio, exclui os descontos incondicionais:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...), § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Por essas razões, decidiu o colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Quanto ao tópico em debate, pode-se extrair a mesma linha no recente Acórdão CSRF nº 9303-016.545, de 19/02/2025, ementa aqui reproduzida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não se considera receita financeira o montante recebido de fornecedores a título de bonificação pelo cumprimento de metas e ações.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não se considera receita financeira o montante recebido de fornecedores a título de bonificação pelo cumprimento de metas e ações

Esse entendimento tem sido também acolhido pela jurisprudência deste Conselho Administrativo, como se observa nas ementas abaixo:

Acórdão nº 9303-005.849

Sessão de 17 de outubro de 2017

Relatora: Vanessa Marini Cecconello

Redator Designado: Charles Mayer de Castro Souza

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009 DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

(...)

Acórdão nº 3301-006.965

Sessão de 22 de outubro de 2019

Relatora: Semíramis de Oliveira Duro

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 BASE DE CÁLCULO.

BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa. Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação, mesmo que implementados através do desconto em duplicatas pagas aos mesmos, dissociadas do momento da venda e recebimento dos produtos, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de ser

Como se depreende da detalhada exposição sobre bonificações tal procedimento implica na inclusão na base de cálculo das contribuições de PIS/COFINS,

I - DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por manter o indeferimento ao direito creditório almejado decorrente do pagamento indevido relativo à inclusão de bonificações na base de cálculo das contribuições

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini