



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº	10510.721517/2011-09
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-003.810 – 3ª Turma
Sessão de	26 de abril de 2016
Matéria	PIS/PASEP E COFINS - BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS - INCIDÊNCIA
Recorrente	Fazenda Nacional
Interessado	Cencosud Brasil Comercial Ltda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE.

Não será debatida na instância especial matéria que não tenha sido alvo de análise pela instância recorrida.

Recurso Especial do ProcuradorProvido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em conhecer do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que não conheciam e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento.

Henrique Pinheiro Torres - Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, por meio do qual a Procuradoria da Fazenda Nacional pleiteia a reforma do Acórdão nº 3402-002.092, de 23/07/2013, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal 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.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIVERSOS. PRESUNÇÃO FISCAL. ÓNUS DA PROVA.

Deve ser cancelado o lançamento baseado em presunção fiscal na hipótese de ausência de prova do elemento volitivo das partes em celebrar o contrato de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer da compradora em favor dos seus fornecedores, voltados à prestação serviços diversos por um preço certo, determinado ou determinável. Do mesmo modo, havendo contratos “atípicos”, que veiculam acordos comerciais prevendo o preenchimento de condições para a obtenção de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não para a prestação de serviços de uma parte à outra, deve prevalecer a prova documental da existência dos acordos comerciais tendentes à concessão de descontos comerciais e bonificações em detrimento dos presumidos contratos típicos de prestação de serviços.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. NATUREZA DE RECEITA FINANCEIRA.

Segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004.

Em sua peça recursal, a Fazenda Nacional argumenta que as referidas bonificações, concedidas por meio de descontos, preenchem os requisitos legais para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme assentado em outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Esta é a matéria submetida a este Colegiado, que foi admitida por meio do despacho às fls. 902 a 904.

Em suas contrarrazões, a Contribuinte pleiteia a manutenção do acórdão, trilhando, essencialmente, três linhas argumentativas que afastariam a incidência das contribuições litigiosas sobre os pré-falados descontos a) as contraprestações não se confundiriam com a prestação de serviços, b) seria impossível caracterizá-lo como receita, c) caso fossem considerados os referidos descontos comerciais como receita, estar-se-ia diante de receita financeira, sujeita a alíquota zero.

Suscita, finalmente, na mesma peça processual, que a multa de 75% mostrasse-se desproporcional e, consequentemente, deveria ser reduzida, em conformidade com o princípio da razoabilidade, bem assim que a Selic não pode ser utilizada para fins tributários, máxime para a correção da multa.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, consequentemente, deve ser conhecido.

Com efeito, analisando matéria idêntica, no caso, a incidência das contribuições sobre descontos atrelados à contraprestações a cargo do adquirente, decidiu de maneira diversa do Colegiado recorrido. À guisa de exemplo, confira-se a ementa do Acórdão 3302-002.119, um dos arrolados como paradigma:

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 serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA. CONCEITO.

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. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, a título de: distribuição de mercadorias; atividade de propaganda; aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas; fidelização e crescimento dos fornecedores; não devolução de mercadorias defeituosas; e Bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios.

Quanto à alegação da defesa, segundo a qual haveria fundamentos autônomos na decisão recorrida, não atacados no recurso especial fazendário, entendo-a improcedente, pois não se vislumbra no acórdão vergastado tais fundamentos. Com efeito, somente se afastada a acusação de que os descontos são decorrentes de contraprestação é que se irá discutir se são receita e, somente após, se tais receitas são financeiras ou não. Em suma, os fundamentos têm de ser admitidos todos juntos para que se afaste a tributação, como fez a decisão recorrida. Já para o oposto, isto é, para mantê-la é que basta considerar que há contraprestação, como fez o paradigma. Logo, entendo haver sim a divergência necessária ao conhecimento do recurso.

Além de conhecido o recurso deve ser provido, pois as bonificações em discussão sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como decidiu recentemente este Colegiado no Acórdão 9303-003486¹, proferido , nos autos do processo 16561.720069/2011-07.

Antes de qualquer consideração é preciso ter em mente que a incidência das contribuições em debate dar-se-á independentemente da denominação ou classificação contábil, basta que reste caracterizado o auferimento de receita. Confira-se o que dizia o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que tinha redação idêntica à do art. 1º da Lei nº 10637, de 2002 (destaques acrescidos):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Ou seja, a partir da instituição do regime não-cumulativo, a incidência das contribuições litigiosas independe da discussão normalmente travada quando se discute as parcelas que se submeterão à incidência cumulativa.

Deveras, as contribuições serão devidas sobre qualquer receita (inclusive doação), independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito de restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços). Basta que haja receita para ocorrer a incidência, ainda que à alíquota zero, como se verifica, por exemplo, com relação às receitas financeiras.

Documento assinado digitalmente pelo Conselheiro Valcir Gassen, acompanhado pela maioria dos votantes.

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem. Consoante Termo de Verificação Fiscal, em resposta à intimação, a contribuinte descreveu os descontos acordados nos contratos celebrados com os fornecedores nos seguintes termos:

3.1. Aniversário

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à divulgação de seus produtos e marcas, através de mídia, decoração de lojas e aumento na cesta de promoções aos clientes, todos alusivos ao Aniversário da rede G Barbosa. O material promocional do evento "Aniversário G Barbosa" é disponibilizado aos fornecedores para aprovação e quaisquer consultas, quando necessárias.

3.2. Espaço em Gôndola

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à ocupação preferencial de espaços em gôndolas. Os promotores de venda dos fornecedores, durante as suas visitas periódicas às lojas, conferem a arrumação dos produtos a fim de se certificarem do cumprimento da condição para a concessão da bonificação.

3.3. Exposição check out contrato

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à exposição dos produtos nos espaços próximos aos PDVs, como forma de incentivar a venda dos produtos. Tal como ocorrido na modalidade "Espaço em Gôndola" os promotores de venda dos fornecedores inspecionam o cumprimento da condição para a concessão da bonificação.

3.4. Fidelidade Comercial

Resposta:

Refere-se antiga nomenclatura utilizada para "Exposição em Gôndola".

3.5. Financeiro

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas ao cumprimento da pontualidade do pagamento das faturas pelo G Barbosa conforme prazos de pagamentos definidos em contrato.

3.6. Inaugurações de Contrato

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas a inaugurações de lojas G Barbosa.

3.7. Lançamentos de Produto

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à promoção de lançamentos de novos produtos.

3.8. Logística

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à opção de utilização de plataforma logística de G Barbosa (distribuição de produtos, armazenagem temporária, etc).

3.9. Mensalidade edi

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à opção de utilização de pedido eletrônico de produtos.

3.10. Ponto Adicional

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à ocupação de espaço de venda especial ("ilha de venda " ou " ponta de gôndola "). Tal como descrito nas modalidades de "Espaço Gôndola " e "Espaço check out contrato ", os promotores de venda dos fornecedores inspecionam, durante suas visitas periódicas as lojas, o cumprimento da condição da bonificação.

3.11. Tablóide Semanal

Resposta:

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à divulgação de seus produtos e marcas, através de encartes de propaganda. O material promocional do "Tablóide Semanal" é disponibilizado aos fornecedores para aprovação e quaisquer consultas, se necessárias.

3.12 Reinaugurações

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas à reinauguração de lojas.

3.13. VPC

Resposta

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro/c mídia televisiva, encartes, lâmina, desde que constem nesta inserção dos produtos dos fornecedores. O material de propaganda é disponibilizado aos fornecedores para aprovação e quaisquer consultas, se necessárias.

3.14. Mega Descontão

Resposta

Refere-se às bonificações concedidas pelos fornecedores, sob a forma de desconto financeiro, condicionadas ao evento promocional "Mega Descontão", onde constem inserções de marcas e produtos dos fornecedores em material publicitário (tablóides, mídia televisiva,, participação de eventos, etc). O material de propaganda é disponibilizado aos fornecedores para aprovação e quaisquer consultas, se necessárias.

Acrescente-se que o Fisco intimou três dos fornecedores (Nestlé Brasil Ltda., Perfetti Van Melle Brasil Ltda. e Indústrias Alimentícias Maratá Ltda.) para esclarecer se teria ocorrido alguma antecipação de pagamento das duplicatas e obteve resposta negativa.

Pela descrição da contraprestação a cargo da Contribuinte pode-se assumir que todas as bonificações estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer, a cargo da Contribuinte e que quase todas refletem em um serviço que reverteria em favor do adquirente (propaganda, exposição em local privilegiado, transporte, utilização de sistema informatizado, etc.). As bonificações denominadas "*inauguração de contrato*" e "*reinaugurações*", seriam enquadráveis, a meu ver, no conceito de doação.

Entretanto, em que pese a ressalva deste Relator com relação ao enquadramento destas duas rubricas, igualmente qualificadas como serviço pelas autoridades autuantes, na esteira do que já foi exposto anteriormente, não vejo qualquer reflexo em tal ressalva, pois, como apontado, interessa ao presente julgamento, inicialmente, definir se se caracterizou o auferimento de receita, a qualquer título.

Com relação à caracterização da doação como receita, cite-se a seguinte manifestação da extinta 4^a Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 204-03.304²:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

*BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS.
DESCARACTERIZAÇÃO.*

Somente se configura o recebimento de bonificação em mercadorias, cujo valor não é computado como receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins na forma definida na Lei nº 9.718/98, quando constem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente registrada a conta de receita e tributada pelas contribuições na vigência daquela Lei. (grifei)

Dito isto, estou convicto que, inobstante os valores não terem transitado pela conta "caixa", "bancos" ou qualquer outra destinada ao registro de ingressos de recursos, restou caracterizado o auferimento de receita, em razão do aumento no patrimônio líquido, fruto da redução do passivo, mais precisamente do valor da conta que consignava o valor devido a fornecedores.

Tomo emprestadas, quanto a este aspecto, as seguintes considerações de Ricardo Mariz de Oliveira, que refletem a opinião deste Conselheiro acerca do tema³:

Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equipar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.

Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto de forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço - o ativo- e as obrigações do lado direito - o passivo. A diferença entre eles -resultado da soma algébrica - é o patrimônio líquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.

Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando o ativo quanto diminuindo o passivo.

Por qualquer destas operações o resultado do patrimônio líquido é igual.

Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.

E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até

³ "Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS)", apud Marcelo Knoepfelmacher, in "O Conceito de Receita na Constituição: Método para sua Tributação Sistêmica", p. 76, obtido em

Documento assinado http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp012102.pdf (consulta realizada em 08/03/2016)

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoada.

Na mesma linha, Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia⁴:

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro). Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

E não se alegue que os descontos em questão corresponderiam a uma redução de custo. Como afirmou a própria contribuinte no item 7 do seu recurso voluntário (à fl. 761), a contrapartida da redução da conta "duplicatas a pagar" não é a conta "mercadorias" (que reduziria o seu custo), mas uma conta destinada ao registro de resultados positivos. Consequentemente, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) não sofre qualquer alteração.

Nessa ordem de consideração, descabe argumentar, ainda, que o fato do valor do desconto não se encontrar consignado na nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor representaria mero descumprimento de formalidade contábil.

Este é o sentido de se distinguir o desconto consignado na nota (redutor do custo de aquisição) daquele concedido em razão de contraprestação, que não altera o valor da mercadoria, nem, consequentemente, o CMV, como é o caso dos autos.

Importa consignar que, nos termos da solução de consulta e da instrução normativa mencionados pelo acórdão recorrido, somente se considerou excluída da incidência a bonificação que constam da nota fiscal de venda e o que é mais importante, não se sujeitam a evento futuro, condições que não se verificam no presente processo.

Noutro giro, levando em consideração que foi exposto anteriormente, quando da descrição das bonificações, não consigo enxergar que se esteja diante de uma receita financeira.

Note-se, quanto a essa matéria, que recorrente sustenta insuficiência da amostragem, mas não trouxe aos autos qualquer informação de outros fornecedores que pudessem infirmar as conclusões do Fisco acerca da inocorrência de antecipação de pagamentos capazes de gerar um desconto financeiro. Todas as bonificações, pelo menos pelo

Documento assinado⁴ Manual de Contabilidade, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003.

Autenticado digitalmente em 12/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que consta dos autos, dizem respeito às rubricas já descritas anteriormente, que correspondem a descontos comerciais, concedidos em razão do cumprimento de obrigações assumidas.

É verdade que o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)⁵ inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras, mas, evidentemente, está a se referir aos descontos financeiros, concedidos em razão de uma contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento.

Como é cediço, um dos pontos de partida para a interpretação sistemática, é a contextualização do dispositivo interpretado.

Se o mencionado art. 373 do RIR está inserido na Subseção I (Receitas e Despesas Financeiras) da Seção IV (Outros Resultados Operacionais), é nesse contexto que deve ser levada a efeito sua interpretação.

Assim sendo, o fato de o legislador mencionar os descontos dentre as receitas financeiras enquadráveis em Outros Relatórios Operacionais não transforma todo e qualquer desconto em receita financeira, mas, exclusivamente, define de que forma se dará a sua tributação.

Finalmente, não cabe, neste instante processual, discutir o percentual da multa de ofício, nem muito menos a aplicação da taxa Selic. Trata-se de matérias que não foram debatidas no acórdão recorrido e, consequentemente, não prequestionadas.

Acrescente-se, ademais, que não foram apresentados embargos de declaração com a finalidade de prequestionar as matérias.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e, consequentemente, restabeleço a exigência fiscal em sua integralidade.

Henrique Pinheiro Torres

⁵ 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).

CÓPIA