



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



**Processo nº** 10880.909838/2006-50  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3002-002.235 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 13 de junho de 2022  
**Embargante** ENERGIZER BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE BENS DE CONSUMO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/1998 a 31/07/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o Colegiado.

PIS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da contribuição ao PIS.

CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos interpostos, com efeitos infringentes, para sanear o erro material da decisão embargada, alterando-se a decisão de "não conhecimento do recurso" para "negar provimento ao recurso voluntário". O conselheiro Paulo Régis Venter votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Régis Venter- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Régis Venter (Presidente), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (relatora) e Mateus Soares de Oliveira. Ausente Conselheiro Carlos Delson Santiago .

## Relatório

Trata-se de embargos opostos pelo contribuinte em epígrafe em face do Acórdão n.º 3002-001.579, (fls. 263 a 267), de 10 de novembro de 2020, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se excertos das informações em embargos prestadas e acatadas pelo Presidente da 2ª Turma Extraordinária 3ª Seção de Julgamento quando da admissão dos embargos:

**A embargante sustenta que a decisão padece do vício de contradição e erro material, pois aduz que a inicial da Ação Judicial, que foi declarada concomitante com a lide administrativa pela decisão embargada, não possui como objeto este processo no qual foi proferido o acórdão embargado, nem o período do crédito analisado, concluindo ter havido erro material quanto à consideração de ter havido renúncia à lide administrativa.**

Os embargos de declaração estão previstos no artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF - aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 e são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Segundo Luiz Guilherme Marinoni<sup>1</sup>:

“Obscuridade significa falta de clareza, no desenvolvimento das ideias que norteiam a fundamentação da decisão. Representa ela hipótese em que a concatenação do raciocínio, a fluidez das ideias, vem comprometida, ou porque exposta de maneira confusa ou porque lacônica, ou ainda porque a redação foi mal feita, com erros gramaticais, de sintaxe, concordância, etc. capazes de prejudicar a interpretação da motivação. A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, e sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório (quando houver, no caso de sentença ou acórdão), seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência lógica, entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o hermeneuta de aprender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal.”

A decisão apreciou a matéria nos seguintes termos:

“No sítio da Justiça Federal, verifica-se a existência da ação ordinária n.º 0800078-87.2014.4.05.8311 em curso na Justiça Federal da 5ª Região – Pernambuco, movida pela contribuinte contra a Fazenda Nacional, objetivando provimento judicial para declarar a inexigibilidades dos créditos compensados pela autora através dos PER/Dcomp's relacionados na exordial, cujos créditos teriam origem na inclusão indevida de notas fiscais de remessas de bonificação na base de cálculo do PIS. Podese também perceber os períodos de apuração que estão em discussão na ação através do seguinte excerto da decisão que determinou a realização de perícia, da lavra do Exmo. Juíz Federal Hélio Silvio Ourém Campos:

*“7. No caso, a autor aduz que houve equívoco contábil, porquanto os valores declinados nas notas fiscais das remessas em bonificação realizadas pela Autora durante os meses de set/98, out/98, dez/98 a mar/99, mai/99 a out/99, dez/99, fev/00, abr/00, jul/00 a nov/00, jan/01, fev/01, mai/01, set/01, out/01 e jul/03 (Doc. 09.viii) foram inclusos na base de cálculo da contribuição ao PIS. Que, valendo-se da prerrogativa que lhe é outorgada pela Receita Federal do Brasil, procedera à elaboração/transmissão dos competentes PER/DCOMP's (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), a fim de recuperar - mediante compensação de créditos - as quantias que havia recolhido indevidamente.”*  
(grifo nosso)

Por outro lado, extrai-se da peça recursal inaugural da lide administrativa o seguinte trecho:

*“3. De início, todavia, antes de adentrar ao tema da sua inconformidade, tendo em vista que além do despacho decisório proferido no vertente procedimento, outros 38 (trinta e oito) despachos decisórios, sob o mesmo fundamento, foram proferidos em processos afins, onde as compensações foram declaradas ao amparo de créditos do mesmo tipo; e tendo em vista, ademais, que a manifestação ora produzida tem como razões de defesa as mesmas a serem produzidas para os demais procedimentos, inclusive com a oferta da mesma prova, cujo fracionamento é impossível, nesta oportunidade requer a MICROLITE que os processos de n.ºs 10880.909812/2006-10, 10880.909813/2006-56, 10880.909816/2006-90, 10880.909819/2006-23, 10880.909822/2006-47, 10880.909826/2006-25, 10880.909815/2006-45, 10880.909818/2006-89, 10880.909821/2006-01, 10880.909824/2006-36, 10880.909814/2006-09, 10880.909817/2006-34, 10880.909820/2006-58, 10880.909823/2006-91, 10880.909828/2006-14, 10880.909831/2006-38, 10880.909834/2006-71, 10880.909837/2006-13, 10880.909849/2006-30, 10880.909856/2006-31, 10880.909832/2006-82, 10880.909835/2006-16., 10880.909838/2006-50; 10880.909853/2006-06; 10880.909857/2006-86, 10880.909833/2006-27, 10880.909836/2006-61, 10880.909846/2006-04, 10880.909855/2006-97, 10880.909858/2006-21, 10880.909859/2006-75; 10880.909860/2006-08; 10880.909861/2006-44; 10880.909862/2006-99; 10880.909863/2006-33; 10880.909864/2006-88; 10880.909865/2006-22 e 10880.909885/2006-01 sejam apensados ao presente, de forma que as defesas e referida prova sejam conjuntamente analisadas.”*

**Verifico que o mês do direito creditório deste Perdcomp se refere a maio/2000 (e-fl. 8) e não consta da relação de períodos transcrita no voto. Além disso, a petição inicial juntada aos embargos, de fato, possui como pedido a extinção, por compensação, dos créditos tributários oriundos dos PERDCOMPs lá discriminados, dentre os quais não consta o número destes autos.**

**Assim, embora a causa de pedir seja a mesma, o pedido não é o mesmo, em razão de que o período do direito creditório objeto deste processo, bem como o próprio processo, não constarem da inicial da ação judicial.**

**Destaco que, embora o erro de fato na premissa não esteja expresso dentre as hipóteses de manejo de embargos de declaração, pode ser entendido como certa omissão quanto à realidade fática posta no paradigma e é, excepcionalmente, aceita pelo STJ (...) (grifos nossos)**

Em razão dos embargos terem sido acatados, o processo seguiu para julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora

### **Da tempestividade**

Tendo em vista que os embargos já foram admitido pelo Presidente da 2ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de julgamentos, pelas razões já expostas, com as quais há concordância, passo a análise da contradição e erro material alegada pelo embargante.

### **Da contradição e erro material**

Conforme já relatado, a lide diz respeito à alegação de vício de contradição e erro material, pois a inicial da Ação Judicial, que foi declarada concomitante com a lide

administrativa pela decisão embargada, não possui como objeto este processo no qual foi proferido o acórdão embargado, nem o período do crédito analisado, concluindo ter havido erro material quanto à consideração de ter havido renúncia à lide administrativa.

A recorrente buscou através de PERDCOMP n.º 20203.98865.150903.1.3.04-7678 a compensação de débitos com créditos utilizados para PIS/COFINS, em razão de bonificações em mercadoria sobre os quais funda seu crédito.

A decisão de primeira instância não reconhece o direito a compensação uma vez alegando que as notas apresentadas não representam o negócio de venda de mercadoria do qual decorre a bonificação, nem indica a existência da pressuposta venda.

**Já em sede de recurso voluntário (fls. 78-88) a recorrente reitera os argumentos utilizados em sede de impugnação, bem como apresenta, mais uma vez, documentação comprobatória às fls. 142-173 (notas fiscais, balancete contábil e planilha de recomposição da base de cálculo das contribuições sociais).**

Acontece que este Tribunal Administrativo não reconheceu da matéria recorrido afirmando que a matéria ora discutida já era alvo de ação judicial tombada sob o n.º 0800078- 87.2014.4.05.8311 que tramita na justiça federal do Estado de Pernambuco e, em razão da aplicação da súmula n.º 1 do CARF, importa renúncia às instâncias recursais administrativas a propositura, a qualquer tempo, pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto do processo administrativo.

Compulsando o sistema da justiça federal, de fato, o processo tramitou na JFPE com a mesma causa de pedir que este processo administrativo. No entanto, o pedido é diverso e não engloba o processo administrativo aqui discutido, ratificando a informação trazida pelo embargante na análise da petição inicial do processo judicial às fls. 282-306.

Por conseguinte, o código de processo civil vigente é cristalino, através do art. 337, §2º, *in verbis*:

§ 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

Logo, não há que se falar em concomitância de matéria e portanto, o recurso voluntário deve ser conhecido.

Nesta senda, passo a apreciar o recurso voluntário.

Conforme já explanado, observa-se que a DRJ negou o direito a compensação afirmando que as notas apresentadas não representam o negócio de venda de mercadoria do qual decorre a bonificação, nem indica a existência da pressuposta venda.

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

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

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

Eis aqui a principal fundamentação: **redução de custo não equivale a geração de receita.**

A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável. Contudo, no momento em que, com a edição da EC n.º 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa. Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

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

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

A diferença entre bonificação em mercadorias e desconto incondicional é que aquela (bonificação) se constitui em abatimento concedido sob a forma de unidades físicas do produto; já este (desconto incondicional), em redução sobre o preço do produto vendido. As bonificações são dedutíveis do lucro bruto na apuração do lucro operacional (despesas operacionais); já os descontos incondicionais são dedutíveis da receita bruta na apuração da receita líquida de vendas e serviços (dedução da receita bruta).

Entretanto, embora as concessões de bonificações em mercadorias e de descontos incondicionais sejam operações distintas, a Administração admite a sua equivalência para fins de tributação do PIS e da COFINS, desde que as bonificações constem da mesma Nota Fiscal da venda do bem e não dependam de evento posterior à emissão da referida Nota de venda.

Naquele instrumento, fundamentando-se na Instrução Normativa SRF n.º 51, de 3/11/1978, a Divisão de Tributação firmou o entendimento de que, para a bonificação ser considerada como desconto incondicional, a Nota Fiscal de venda deve computar tanto a quantidade que o cliente deseja comprar como a quantidade que o vendedor ofereceu a título de bonificação, subtraindo-se, a título de desconto incondicional, o valor correspondente à bonificação, com a obtenção, então, do valor líquido das mercadorias.

Ou seja, caso as bonificações em mercadorias constem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependam de evento posterior à emissão desse documento, serão parcelas redutoras do preço de venda, a serem consideradas como descontos incondicionais, sendo consequentemente passíveis de exclusão da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições em pauta.

No caso em questão, as chamadas bonificações em mercadorias constaram em Nota Fiscal apartada daquela em que se consignou a venda do bem, razão pela qual a contribuinte teve denegado o seu pedido pela autoridade administrativa julgadora de piso.

Acontece, porém, que, no entendimento desta julgadora, para que as bonificações em mercadorias sejam equiparadas aos descontos incondicionais é preciso que todas as bonificações estejam, de fato, relacionadas a uma Nota Fiscal de venda, em relação ao mesmo produto e para o mesmo cliente, além de caracterizada a incondicionalidade da bonificação concedida.

A decisão de 1ª instância, no entanto, já analisou as provas apresentadas e chegou a conclusão que:

Com relação aos demais documentos que consubstanciariam o recolhimento indevido, no processo 10880.909811/2006-67 a defesa junta cópias de: apurações mensais (e.g. fl 39);

demonstrativos contábeis (e.g. fl 40) e planilhas de tributos apurados (e.g. fl 80, Cofins). **As apurações mensais de créditos e débitos Pis e Cofins (e.g. fl 39) parecem agrupar distintos estabelecimentos (001, 067, 106 107) e as parcelas devidas por tipos de operação: “Mercado Interno”; “Diversos”; “Free-goods” bem como mostrar que houve um recolhimento do Pis e um de Cofins (não trouxe cópias dos Darf s).**

**Ha demonstrativos contábeis praticamente ilegíveis (e.g. fls 40 e 355) ou que nao indicam quaisquer datas ou períodos de referencia dos dados apresentados (e.g. fl 174).**

**Os dados contábeis também não permitem concluir pela verossimilhança das alegações, pois não são trazidos registros específicos das operações.**

**A planilha de tributos apurados por nota fiscal e mensal e cita Cofins nas duas colunas, mas uma delas deve ser de Pis (fl 80). As demais planilhas não tem os títulos nas colunas, mas com base na primeira, pode-se inferir o que os dados representam (e.g. fl 156).**

**Nao foram trazidos elementos comprobatórios oriundos de outros livros (Diário ou Razão, regularmente formalizados). (grifos nossos).**

Em casos de compensação o ônus da prova é do contribuinte. E isso tem como fundamento jurídico o art. 373 do vigente CPC, que dispõe:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

Sendo assim, tendo em vista que o contribuinte não prova a liquidez e certeza do direito de crédito, nada justifica a reforma da decisão recorrida, porque, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, cabe ao sujeito passivo o ônus da prova nos pedidos de compensação do crédito pleiteado.

Ante o exposto, voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar o erro material no Acórdão nº **3002-001.579**, alterando a decisão de “não conhecimento do recurso” para “recurso voluntário negado”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta