



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10970.720042/2019-65
ACÓRDÃO	3302-014.817 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARTINS COMÉRCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: EREsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC. Impossibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao

contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

PIS/PASEP. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se ao julgamento da contribuição ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de Impugnação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para negar provimento ao pedido de manutenção do ICMS – Substituição Tributária na base de cálculo dos créditos das contribuições; e, por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido para excluir da base de cálculo das contribuições os descontos condicionais e as bonificações recebidas, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus e Francisca das Chagas Lemos (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Francisca das Chagas Lemos – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de ação fiscal das Contribuições para o Programa de Integração Social PIS/Pasep e COFINS, abrangendo os anos-calendário 2015, 2016 e 2017, lavrado em 19.03.2019, com o lançamento do crédito tributário PIS/PASEP no valor de R\$ 12.835.423,79; COFINS no valor de R\$ 52.046.386,54 (fls. 65066-65102).

Consoante Termo de Verificação Fiscal (fls. 65030-65065) foi detectado na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), Registros C100 – Entrada, a **inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS descontados**

das contribuições devidas, do valor do ICMS Substituição Tributária constante das referidas Notas Fiscais Eletrônicas.

A Recorrente prestou esclarecimentos informando que, nos termos legais, o custo de aquisição de mercadorias destinados à revenda compreenderá os de transporte e seguro e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei 1.598/77, art. 13). O valor do ICMS-Substituição Tributária como parcela do custo de aquisição da mercadoria (Impostos não recuperáveis) compõe o custo de aquisição de mercadorias ou produtos.

No mesmo sentido, o §3º do art. 289 do Decreto 3.000/99, estabelece que o ICMS-Substituição Tributária não é recuperável, fazendo parte do custo de aquisição. Ainda, a própria IN 404/2004, diz literalmente que o ICMS integra a base de cálculo.

A Recorrente informou que obteve decisão judicial favorável autorizando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, conforme processo judicial n. 0005367-96.2008.4.01.3803.

No entanto, a Fiscalização concluiu que a Recorrente procedeu indevidamente à inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS descontados das contribuições devidas, do valor do ICMS Substituição Tributária constante das Fiscais Eletrônicas relativas à aquisição de mercadorias para revenda.

Ao proceder a análise dos registros F100 – Saída – Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos, Operação Tributável com Alíquota Diferenciada – PIS/Pasep 0,65% e COFINS 4% (EFD-Contribuições), operações escrituradas na conta contábil 3610109-Descontos Obtidos-Negociação Financeira, a Fiscalização, observou que a Recorrente adotou os mesmos procedimentos.

A Fiscalização compreendeu que as operações contabilizadas como “Descontos Obtidos – negociação financeira” não é classificada com descontos obtidos, mas uma prática de negociação com fornecedores visando redução de preços de mercadorias concedidos mediante desconto financeiro em duplicatas pendentes de pagamento (fls. 65052).

Assim, a fiscalização concluiu que 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 pelo PIS/Pasep e COFINS devidas pelo sujeito passivo. Os lançamentos contábeis de registro das operações, na compreensão da Fiscalização, são indiferentes para a tributação.

Na continuidade, foram objeto de análise as operações de “Bonificações Recebidas” (conta contábil 3710107), constatando que a Recorrente não incluía as receitas de bonificações na base de cálculo das Contribuições. Constatou que as Notas Fiscais de bonificações recebidas em mercadorias pelo Recorrente, 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 (fls. 65058).

Foram apontadas as infrações apuradas:

- a) APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS DESCONTADOS DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS – VALOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CONSTANTE DAS NOTAS FISCAIS RELATIVAS À AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA;
- b) DESCONTOS OBTIDOS NEGOCIAÇÃO FINANCEIRA – EFD-CONTRIBUIÇÕES – UTILIZAÇÃO INDEVIDA DAS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS APLICÁVEIS ÀS RECEITAS FINANCEIRAS (0,65% E 4%), SOBRE RECEITAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS NORMAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS (1,65% E 7%) – utilização de alíquotas aplicáveis às receitas financeiras de 0% no período de janeiro a junho de 2015 e 0,65% e 4%, respectivamente, no período de julho de 2015 a dezembro de 2017;
- c) SAÍDAS – DEMAIS DOCUMENTOS E OPERAÇÕES GERADORAS DE CONTRIBUIÇÃO E CRÉDITOS - CONTA CONTÁBIL 3710107 – BONIFICAÇÕES RECEBIDAS – RECEITAS AUFERIDAS PELA PESSOA JURÍDICA E NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS: não procedeu à inclusão das receitas auferidas com bonificações em mercadorias nas bases de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS, escrituradas na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições sobre a Receita (EFD-Contribuições).

Cientificada, a Recorrente apresentou **Impugnação (fls. 65115-65143)**, cujo foco centrou-se em três temas:

(a) defendeu a legitimidade dos procedimentos por ela adotados em relação as operações com descontos, sendo ilegítima a exigência de PIS/Pasep e de COFINS complementar, pois não significam acréscimo patrimonial, uma vez que correspondem a mera redução de custo das mercadorias; não são valores que ingressam em seu patrimônio em contrapartida à transferência de mercadoria ou prestação de serviços;

(b) a legitimidade dos procedimentos por ela adotados em relação as operações com bonificações em mercadorias por não representarem receitas; e

(c) refutou a glosa dos créditos de PIS e de COFINS apurados sobre o ICMS-ST incidente em determinadas operações (aquisição de mercadorias para revenda), por tratar-se de imposto não recuperável (considerando apenas o ICMS-ST incidente nas operações de suas filiais substituídas), hipótese em que o ICMS-ST não será recuperado na saída dos produtos, sendo efetivamente parte do custo de aquisição das mercadorias, conforme impõem as regras aplicáveis à espécie.

A 4ª Turma da DRJ/SDR, proferiu **Acórdão de nº 15-47500**, em sessão de 09.08.2019, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve integralmente o crédito tributário (fls. 65216-65231):

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE. Para fins de determinação da alíquota da contribuição incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita resultante desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas. Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, e que dependam de evento posterior à emissão destas, devem ser considerados descontos condicionais, cuja receita deles resultante não tem natureza financeira, aplicando-se as alíquotas da Cofins regularmente incidentes sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM A OPERAÇÃO DE COMPRA. RECEITA. Mercadorias recebidas a título de bonificação, sem qualquer vinculação com a operação de compra constituem receitas auferidas por quem as recebe.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. RECEITA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA. O recebimento de mercadorias bonificadas e a posterior venda dessas mercadorias são receitas auferidas em momentos diferentes, decorrentes de fatos geradores distintos.

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE. O ICMS Substituição Tributária pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS Substituição Tributária, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e Cofins.

A Recorrente tomou ciência da decisão em 10.09.2019 (fls. 65239), apresentando **Recurso Voluntário em 08.10.2019**, os seguintes tópicos:

II.1. TEMAS 01 E 02: NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE DESCONTOS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

(A) Impossibilidade de caracterização dos descontos e das bonificações em mercadoria como “receita”

Asseverou que os descontos e as bonificações em mercadorias recebidos não significam acréscimo patrimonial, correspondem mera redução de custo das mercadorias e não ingressam o seu patrimônio em contrapartida à transferência de mercadoria. Alegou que tais argumentos não foram sequer abordados ou refutados pelo Acórdão recorrido.

(B) Argumento subsidiário em relação aos descontos: Receitas Financeiras

Argumentou que ofereceu à tributação das Contribuições (como receitas financeiras) valores relativos a descontos, ainda que tenha como certo que descontos não devem sequer ser tributados como receita, procedimento adotado em face ao teor da Solução de Consulta COSIT nº 34, de 21.11.2013, sendo, entretanto, postura conservadora.

Nesse ponto, a Recorrente aponta uma contradição no Acórdão da DRJ/SDR, pois ao mesmo tempo que reconheceu o teor da Consulta COSIT, que definiu que descontos condicionais representam despesas financeiras para o vendedor, sem fundamentação adequada afastou tal entendimento, que “não se pode concluir que os descontos obtidos pela empresa, por serem condicionais, possam ser classificados como financeiros”. (fls. 65254).

(C) Argumento subsidiário em relação às bonificações: *bis in idem*

Em relação às bonificações em mercadorias, a Recorreu alegou que caso prevaleça o entendimento constante do V. Acórdão recorrido, ocorrerá *bis in idem*, na medida em que, nessa hipótese, as bonificações seriam tributadas e, posteriormente, quando da venda de tais mercadorias, o valor da venda será novamente receita tributável (ou seja, os mesmos valores serão oferecidos duas vezes à tributação do PIS e da COFINS).

III.2. TEMA 03: DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APURADOS SOBRE O ICMS-ST INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA

A Recorrente argumentou que registra como imposto não recuperável apenas o ICMS-ST incidente nas operações de suas filiais substituídas (tendo apresentado Declaração firmada pelo seu contabilista, que atesta que a Recorrente registra como custo de aquisição apenas hipótese em que o ICMS-ST tratado como não recuperável), sendo efetivamente parte do custo de aquisição das mercadorias, que compõe a base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e de COFINS apropriados, com fundamento no artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Resumidamente, esclareceu que na sistemática de Substituição Tributária, o substituto tem o dever legal de recolher todo o tributo devido na cadeia econômica, sendo essa uma obrigação de sua própria titularidade (e não uma obrigação legal de terceiros, repassada ao substituto). O substituído (a Recorrente), por ocasião da revenda dos produtos, não poderá destacar o valor correspondente ao ICMS-ST recolhido pelos fornecedores (substitutos). Assim, a Recorrente será obrigada a repassar o custo do imposto estadual no preço dos seus produtos revendidos aos consumidores, tendo a obrigação de recolher, por consequência, PIS/Pasep e COFINS sobre tal valor.

IV. A IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

Recorreu também sobre a impropriedade da exigência de juros moratórios de qualquer natureza sobre a multa aplicada. A multa configura-se uma sanção, uma penalidade e não tem natureza tributária, não há razão para serem aplicados juros sobre o seu valor. Portanto, os juros somente são aplicáveis sobre o valor principal do débito, mas de forma alguma sobre a multa imposta como sanção, em respeito ao disposto no artigo 3º do CTN.

É o relatório.

VOTO VENCIDO**I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – DAS ALEGAÇÕES DA RECORRENTE

- A) TEMAS 01 E 02: NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE DESCONTOS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. (a) Impossibilidade de caracterização dos descontos e das bonificações em mercadoria como “receita”. (b) Argumento subsidiário em relação aos descontos: receitas financeiras. (c) Argumento subsidiário em relação às bonificações: *bis in idem*.

A Requerente arguiu que os **Descontos e as Bonificações em Mercadorias recebidos** não significam acréscimo patrimonial, uma vez que correspondem a mera redução de custo das mercadorias, bem como não são valores que ingressam no seu patrimônio, em contrapartida à transferência de mercadoria ou prestação de serviços. Citando trecho do Pronunciamento Contábil nº30 (CPC 30), explicita o conceito contábil de receita. Apontou doutrinas que destacam o conceito de receita como: (i) incorporação de valores de maneira positiva e que acarretem acréscimo patrimonial; (ii) definitividade em relação à incorporação desses valores ao patrimônio; e (iii) relação causal entre tais valores e as atividades sociais desenvolvidas pela pessoa jurídica.

O tema relacionado aos **descontos obtidos**, objeto do presente processo, é oriundo do tratamento tributário levado a efeito pela Recorrente, qual seja, tributar as operações caracterizando-as como receitas financeiras, aplicando alíquota zero no período de janeiro a junho de 2015 e alíquota de 0,65% no período de julho de 2015 a dezembro de 2017, lançamentos glosados pela fiscalização como “insuficiência de recolhimento das contribuições”, por aplicar o entendimento de que se referem a receitas normais da operação, sem vinculação com o conceito de receitas financeiras.

O critério adotado pela Fiscalização tomou como base a previsão legal (artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), ou seja, excluir da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS os descontos incondicionais.

Para tanto, adotou os conceitos da Solução de Consulta Cosit nº 34/2013, que esclareceu a diferença entre descontos condicionais e incondicionais para fins de apuração da

CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e do IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica).

Para a Solução COSIT 34/2013, desconto condicional é aquele que para ser efetivamente concedido depende da ocorrência de fato posterior à emissão de nota fiscal, por exemplo, o pagamento das parcelas no prazo combinado. Estes descontos devem ser registrados como receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor. Por sua vez, o desconto incondicional independe de acontecimentos posteriores, sendo oferecido ao cliente no momento da compra, por configurar uma redução do preço de venda ele não deve ser incluído na receita bruta da pessoa jurídica vendedora nem configurar receita para o adquirente do bem ou serviço, sendo classificado como redutor do custo de aquisição.

A matéria relacionada as bonificações em mercadorias, no presente caso, foram oriundas de procedimentos adotados pela Recorrente que, **ao receber bonificações em mercadorias**, não incluiu os correspondentes valores na base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, por entender não se tratar de receitas.

Em ambas as operações, a Requerente utilizou a premissa de que os procedimentos executados representam elementos redutor do custo de aquisição.

Sobre a caracterização de tais operações como redutoras de custo, foi objeto do julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sede de Recurso Especial do Contribuinte, sessão de 20.09.2022, Acórdão 9303-013.338, cuja ementa segue transcrita:

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

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. **No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente. Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.**

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010 PIS/PASEP E COFINS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

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

Por maioria de votos, acordaram os membros do colegiado em conhecer do recurso do Contribuinte, no que se refere a “bonificações e descontos”. No mérito, foi dado provimento parcial ao recurso, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, deu-se provimento em relação a “bonificações e descontos”.

A Relatora designada, Tatiana Midori Migiyama, citou a solução de consulta nº130/2012 da SRRF 8ª Região Fiscal/SP, ao tratar de bonificações:

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. **Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.** Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

Apesar do condicionamento de que trata a IN 51/78, o evento jurídico puro caracteriza o desconto como condicional ou não, sem remissão da vinculação e descrição em nota fiscal, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos: *“Tanto é assim, que as Leis 10.833/03 e 10.637/02 - também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins (art. 1º, § 3º, V, a, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02)”*.

Neste ponto, a Relatora ponderou que:

“Percebe-se que essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78. Sendo assim, se **os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição ou não na nota fiscal, é de se considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente**”. (fl. 2641).

Sobre o tema “desconto” a Relatora designada Tatiana Midori Migiyama firmou entendimento de que, considerando os eventos que suportam a concessão de desconto não dependem de condições futuras, ser impossível, no presente caso, descaracterizá-lo como desconto incondicional somente pelo fato de não constar da nota fiscal. Ao tratar do tema **Bonificações**, a Relatora entendeu que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, devem ser registradas como redutores de custos.

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

O tema está sendo apreciado pelo **Superior Tribunal de Justiça**, que ainda não chegou a uma definição, pois as turmas de direito público adotam posições contrárias. Vejamos a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

1ª. Turma

REsp nº 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. **AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO. (...)**

III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns.10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - 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.

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

2ª. Turma

REsp nº 2.090.134/RS (2023/0278328-3), Ministro Francisco Falcão, 05.12.2023.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. RENDA BRUTA. DESCONTOS E BONIFICAÇÕES DEVIDOS PELO FORNECEDOR AO VAREJISTA. DESCONTO INCONDICIONAL. RECEITA FINANCEIRA. NÃO CONFIGURAÇÃO. (...)

III - Os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e independentes de evento posterior à emissão desses documentos. Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas decorrentes da manifestação de vontade das partes não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias.

VI - Os descontos e as bonificações representam a remuneração pela fruição da estrutura disponibilizada pelos varejistas; e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, por constituírem receita bruta, na forma do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977. Não por outro motivo tais valores deixaram de ser destacados nas notas fiscais das mercadorias. (...)

VIII - Não há razão para distinguir os descontos e as bonificações compensadas contabilmente e os descontos e as bonificações concedidos em mercadorias para fins de incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, porquanto ambos constituem formas de adimplemento por parte do fornecedor.

Chama a atenção o argumento tratado na Primeira Turma, **no REsp nº 1.836.082/SE, em tese articulada pela relatora Ministra Regina Helena Costa.** Como é de praxe, a

clareza, a didática, a forma simples de tratar questões complexas caracterizam as abordagens da Ministra em seus votos. A questão foi assim definida: *“(...) se as parcelas redutoras do custo de aquisição de mercadorias em decorrência de acordos comerciais celebrados entre varejistas e fornecedores, condicionadas a uma contraprestação pelo adquirente, configuram receita passível de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo revendedor”*.

Na moldura normativa transcrita, a Relatora conduziu o argumento que me pareceu central, pois tanto a Lei nº 10.637/2002 como a Lei nº 10.833/2003, especificam:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...]

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: [...]

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos;**

Para a Ministra Relatora, em várias oportunidades tanto o STF como o STJ trataram da matéria, vista em detalhado panorama jurisprudencial que fundamentou o seu voto. Na sequência, adentrou os diversos casos analisados pela 1ª. Seção do STJ, para concluir (p.18):

Nos precedentes apontados, os efeitos da concessão das rubricas redutoras de preço foram analisados sob o enfoque da pessoa jurídica que figurava na posição de vendedora, vale dizer, do sujeito passivo responsável pela outorga do desconto, sendo desimportante, para fins tributários, a repercussão dos benefícios quanto ao adquirente de produtos ou de mercadorias.

A Ministra Relatora atualizou o panorama da jurisprudência nos Tribunais Federais, detectando que, entre eles, encampam posições divergentes, **tendo como referência o varejista**, em arranjos comerciais celebrados com os fornecedores para obtenção de descontos. Também aqui concluiu a Ministra que a **divergência entre as Cortes Regionais decorre do ângulo mediante o qual se analisam os descontos concedidos para fins de incidência de PIS e COFINS**, *“(...) ora centrando os olhares no adquirente que recebe o desconto, ora observando a controvérsia sob a ótica do contratante responsável pela concessão da redução no preço, premissa fundamental para a solução da questão ora em debate”*.

O caso fático é bem semelhante ao que aqui se analisa: A Recorrente que se dedica a atividade empresarial no comércio varejista (supermercado), firmou acordos comerciais com diversos fornecedores, atrelando a determinadas condições, **obtendo destes a concessão de descontos sob a forma de bonificação** (sem destaque na nota fiscal).

Neste ponto do **REsp nº 1.836.082/SE**, o entendimento segundo o qual a redução de preço ofertada pelos fornecedores era condicional e, por isso, não poderia ser deduzida da base de cálculo das Contribuições **devidas pelo comprador, é uma premissa equivocada**.

Tal exegese, no entanto, parte de premissa equivocada, porquanto a incondicionalidade dos descontos a ser considerada para reduzir o alcance da receita tributável somente pode ser aferida sob a ótica do contribuinte que figura na posição de vendedor.

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. (...)

Ademais, os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estatuem não integrar a base de cálculo das contribuições em exame “[...] os descontos incondicionais concedidos”, reputando, por conseguinte, que a pessoa jurídica responsável pela concessão dos descontos – e não a beneficiária – é impactada com a redução da receita bruta.

O item 4.2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 também elenca tais rubricas como “[...] parcelas redutoras do preço de venda [...]”, sempre tomando por parâmetro o sujeito responsável por outorgar o benefício.

Desse modo, a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e venda, perspectiva amparada pela supracitada jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

O caso prático ora analisado considerou as operações contabilizadas como “Descontos Obtidos – negociação financeira”, constitui obtenção de receita por parte do adquirente das mercadorias, tributável pelo PIS/Pasep e COFINS. Da mesma forma, nas operações de “Bonificações Recebidas” (conta contábil I 3710107), recebidas em mercadorias pelo Recorrente, **emitidas por terceiros** (Remessa em Bonificação, Doação ou Brinde), demonstram a inexistência de quaisquer vínculos com operações de venda de mercadorias realizadas entre fornecedores e o contribuinte, portanto, classificadas como receitas tributáveis (fls. 65058).

Feitas tais observações, considerando a tese adotada na 1ª Turma do STJ no REsp nº 1.836.082/SE, **em que a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e venda**, bem como a tese julgada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, data vênua, adoto o mesmo entendimento, no sentido de acatar que as operações realizadas sob a denominação “desconto” e “bonificação”, **ambos recebidos**, representam efetivamente redutores de custo, não devendo ser incluído na base da Contribuições.

Em argumento subsidiário, a Recorrente tratou dos descontos, para fins de serem considerados receitas financeiras, e em relação às bonificações, apontou para a ocorrência de *bis in idem*. Em caso de não ser definido a tese de que ambos representam, redutores de custo,

destaco que a Recorrente tomou por precaução adotar o critério de receitas financeiras em face ao teor da Solução de Consulta COSIT nº 34/2013: *“Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.”*

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, em relação a considerar os descontos e as bonificações como redutores de custo, portanto, não compondo receita tributável pelas Contribuições.

B) TEMA 03: DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS APURADOS SOBRE O ICMS-ST INCIDENTE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA.

A Recorrente tratou sobre as operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária, considerando como imposto não recuperável o ICMS-ST incidente nas operações de suas filiais substituídas, registrados como custo de aquisição e, portanto, compondo a base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e de COFINS apropriados, com fundamento no artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Acrescenta argumentos de que tais operações encontram amparo nas normas relacionadas a contabilidade, que trata o fenômeno do custo de aquisição de modo claro, a partir de divulgação de Pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, que busca correlação às normas internacionais de contabilidade.

Contudo, matéria ganhou dimensões que extrapolaram a competência deste Conselho, consoante normas regimentais, pois foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça. Trata-se do **Recurso Especial nº 2.075.758/ES, julgado pela Primeira Seção em 20.06.2024, firmando a seguinte tese jurídica:**

"1ª Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

O Tema Repetitivo nº 1231, cadastrado pela 1ª Seção do STJ com os REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC, decidiu sobre a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

Foi objeto de afetação em 06.12.2023 e há determinação de suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versem sobre a mesma matéria, em todo o território nacional (Art. 1.037, II, do CPC).

O Ministro **Relator Mauro Campbell Marques** fez constar na própria ementa do REsp 2.075.758/ES que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

Explicou o Ministro que o Tema do STJ nº 1125 ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva") equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas. Acaso fosse concedido o creditamento pleiteado, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício.

Diante de tais fatos, **considerando o julgamento proferido pelo STJ no REsp 2.075.758/ES transitou em julgado em 16/08/2024**, nos termos do art. 99 do Regimento Interno do Carf (RICARF), Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023: *“As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*.

Pelos fundamentos expostos, entendo que a legislação atual que trata do tema, aliada a decisão transitada em julgado no REsp 2.075.758/ES no rito de recursos repetitivos deve ser aplicada ao caso.

Pelo exposto, voto por não dar provimento a este pedido.

C) A IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA.

A Recorrente alegou a impossibilidade da incidência de juros SELIC sobre a multa. O tema é matéria sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019).

Portanto, não assiste razão a Recorrente.

VI - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de dar provimento ao tema NÃO INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE DESCONTOS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Francisca das Chagas Lemos, ousou dela discordar quanto a afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos a título de descontos e bonificações em mercadorias, bem como sobre o fato desses valores terem natureza jurídica de receita financeira ou de ter ocorrido *bis in idem*. Explico.

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 da 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 auferir 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.

Necessário, portanto, determinar se os valores recebidos como “ descontos e/ou bonificações” podem ser considerados dentro do conceito de “receitas”, auferidas pelo contribuinte e, assim, tributáveis pelas contribuições.

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.

Criado pela Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu

processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

O CPC é composto por sete entidades (Associação Brasileira das Companhias Abertas - Abrasca; Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais do Brasil - APIMEC Brasil; B3 S/A - Brasil, Bolsa, Balcão; Conselho Federal de Contabilidade - CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi; Entidades representativas de investidores do mercado de capitais), cada uma representada por 2 membros, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; os membros do CPC, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos 14 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN);
- Confederação Nacional da Indústria (CNI); e - Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC).

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 no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluía do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros** (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas”**.

(...)

12. Em meu voto, para definição de faturamento, mencionei as lições de Roque Antônio Carrazza, que faz referência a Aliomar Baleeiro ao diferenciar “receitas” de simples “ingressos”:

*“O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. **Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.**”*

(...).

*‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, **vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.**’*

(...)

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS” (CARRAZZA, Roque Antonio – “ICMS”. 16ª ed., Malheiros: São Paulo, 2012, p. 666- 667 – fl. 20-21 do acórdão).

(...)

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Estabelecido o conceito de receita, constato que os valores recebidos pelo recorrente não são “redutores 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 “reductor 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).

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002) trata da doação nos arts. 538 a 554:

CAPÍTULO IV - Da Doação

Seção I - Disposições Gerais

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Art. 539. O doador pode fixar prazo ao donatário, para declarar se aceita ou não a liberalidade. Desde que o donatário, ciente do prazo, não faça, dentro dele, a declaração, entender-se-á que aceitou, se a doação não for sujeita a encargo.

Art. 540. A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

(...)

Art. 553. O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral.

Sobre o contrato de doação, trago a lição do professor Carlos Roberto Gonçalves, em sua obra *Direito Civil Brasileiro, volume 3: contratos e atos unilaterais / 9. ed.* - São Paulo: Saraiva, 2012, págs. 203/208:

Capítulo IV - DA DOAÇÃO

1. Conceito e características

Doação, define o Código Civil no art. 538, é “o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”.

(...)

Do conceito legal ressaltam os seus traços característicos: a) a natureza contratual; b) o animus donandi, ou seja, a intenção de fazer uma liberalidade; c) a transferência de bens para o patrimônio do donatário; e d) a aceitação deste. O primeiro nem precisaria, a rigor, ser mencionado, pois o fato de a doação estar regulada no capítulo dos contratos em espécie já evidencia a sua natureza contratual e, ipso facto, a necessidade da aceitação, cuja menção foi dispensada. Mas o legislador o incluiu, como foi dito, para demonstrar ter optado pela corrente que a considera um contrato, diferentemente do direito francês.

Na realidade, dois são os elementos peculiares à doação: a) o animus donandi (elemento subjetivo), que é a intenção de praticar uma liberalidade (principal característica); e b) a transferência de bens, acarretando a diminuição do patrimônio do doador (elemento objetivo).

(...)

O elemento objeto da doação é a transferência de bens ou vantagens de um patrimônio para outro. A vantagem há de ser de natureza patrimonial, bem como deve haver ainda aumento de um patrimônio à custa de outro. É necessário que haja uma relação de causalidade entre o empobrecimento, por liberalidade, e o enriquecimento (pauperior et locupletior). O essencial é a existência de atribuição

patrimonial. A aludida transferência de bens se perfaz, se se tratar de imóveis, por escritura pública e registro. O título endossável pode ser transferido mediante endosso e entrega ao donatário.

(...)

A doação é contrato, em regra, gratuito, unilateral e formal ou solene. Gratuito, porque constitui uma liberalidade, não sendo imposto qualquer ônus ou encargo ao beneficiário. Será, no entanto, oneroso, se houver tal imposição. Unilateral, porque cria obrigação para somente uma das partes. Contudo, será bilateral, quando modal ou com encargo. Formal, porque se aperfeiçoa com o acordo de vontades entre doador e donatário e a observância da forma escrita, independentemente da entrega da coisa. Mas a doação manual (de bens móveis de pequeno valor) é de natureza real, porque o seu aperfeiçoamento depende incontinenti da tradição destes (CC, art. 541, parágrafo único).

(...)

3. Promessa de doação

Assim como há promessa (ou compromisso) de compra e venda, pode haver, também, promessa de doação. Há controvérsias, no entanto, a respeito da exigibilidade de seu cumprimento. Caio Mário sustenta ser inexigível o cumprimento de promessa de doação pura, porque esta representa uma liberalidade plena. Não cumprida a promessa, haveria uma execução coativa ou poderia o promitente-doador ser responsabilizado por perdas e danos, nos termos do art. 389 do Código Civil — o que se mostra incompatível com a gratuidade do ato. Tal óbice não existe, contudo, na doação onerosa, porque o encargo imposto ao donatário estabelece um dever exigível do doador.

(...)

4. Espécies de doação A doação pode ser classificada, em razão de seus elementos integrativos, em vários tipos:

a) Pura e simples ou típica (vera et absoluta) — Quando o doador não impõe nenhuma restrição ou encargo ao beneficiário, nem subordina a sua eficácia a qualquer condição. O ato constitui uma liberalidade plena.

b) Onerosa, modal, com encargo ou gravada (donatione sub modo) — Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever. Assim, há doação onerosa, por exemplo, quando o autor da liberalidade sujeita o município donatário a construir uma creche ou escola na área urbana doada. O encargo (representado, em geral, pela locução com a obrigação de) não suspende a aquisição, nem o exercício do direito (CC, art. 136), diferentemente da condição suspensiva (identificada pela partícula se), que subordina o efeito da liberalidade a evento futuro e incerto (art. 121). Enquanto este se não verificar, o donatário não adquirirá o direito.

O encargo pode ser imposto a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral (art. 553). O seu cumprimento, em caso de mora, pode ser exigido judicialmente, salvo quando instituído em favor do próprio donatário, valendo, nesse caso, como mero conselho ou recomendação (ex.: “dou-te tal importância para comprares tal imóvel”). Doação com reserva de usufruto não é onerosa, porém pura e simples.

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

se encontram 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 jurídica 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 “reduzidor 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, redutor 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.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processo 5057656-56.2016.4.04.7100. Órgão Julgador: 1ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 09/06/2021. Relator: Desembargador Federal Alexandre Gonçalves Lippel:

RELATÓRIO

COPAGRA - COMERCIAL PORTOALEGRENSE DE AUTOMÓVEIS LTDA. ajuizou a presente ação ordinária objetivando o reconhecimento do direito de aplicar sobre as bonificações (bônus financeiros) recebidas da fabricante, o tratamento tributário previsto nos arts. 2º, § 2º, inciso II e 3º, § 2º, inciso II, da Lei n. 10.485/02, com a redação dada pela Lei n. 10.865/04 (alíquota zero do PIS/COFINS).

(...)

Sobreveio sentença que julgou improcedente o feito, entendendo, basicamente, que os valores recebidos pela concessionária, a título de bonificação ou incentivo pelo cumprimento de metas, se enquadram no conceito legal de receita bruta e são desvinculados do preço do veículo, não podendo ser atingidos pelo benefício da alíquota zero no regime monofásico.

Inconformada, apelou a demandante, repisando os argumentos expendidos na inicial.

É o relatório.

VOTO

Recebo o recurso, pois adequado e tempestivo, bem como acompanhado do preparo.

Mérito

Pretende a demandante que as bonificações ou bônus recebidos da fabricante/montadora FORD MOTOR COMPANY DO BRASIL LTDA, com o objetivo de incrementar as vendas dos veículos, tenham o mesmo tratamento tributário conferido às receitas decorrentes de intermediação de vendas - ou seja, alíquota zero, sob o argumento de que tais valores integram o preço de custo dos veículos que revende.

(...)

Com as alíquotas das contribuições PIS e COFINS majoradas nas primeiras etapas da cadeia produtiva (fabricação e importação), como contrapeso, a Lei reduziu a zero a alíquota incidente na revenda e intermediação de veículos.

(...)

Sobre o tema, entendo que a sentença de origem foi irretocável, motivo pelo qual aqui adoto e reproduzo suas razões:

[...]

Em razão do sistema de tributação monofásica da contribuição ao PIS e da COFINS instituído pela Lei nº 10.485/2002 para pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de máquinas, implementos e veículos, a receita auferida pela concessionária com a venda de veículos novos está sujeita à alíquota a zero, nos termos do art. 3º, § 2º, II, do diploma legal.

(...)

No caso, a parte autora pretende enquadrar nessa hipótese as bonificações que lhe são alcançadas pelo fabricante com o objetivo de incrementar as vendas, por entender que consubstanciam, em última análise, receitas decorrentes da venda de veículos novos - sujeitas à alíquota zero, como já acentuado.

Razão não lhe assiste.

A base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é composta pela totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica.

(...)

No que se refere à natureza jurídica dos bônus sobre vendas - seja em se tratando daqueles valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque, seja a bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras -, é possível se afirmar que são receitas, dado que representam um ingresso de dinheiro que se integra ao patrimônio da empresa.

O fato de serem concedidos, por vezes, para mitigar eventuais prejuízos da concessionária por aquisição anterior a preço mais elevado, não altera a natureza jurídica dessas rubricas - porque, repita-se, a existência de receita não está associada, de pronto, à percepção de lucro pela concessionária.

(...)

Via de consequência, as bonificações não estão amparadas por nenhuma hipótese de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero.

Nesse sentido:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS PELA AQUISIÇÃO E DESEMPENHO NA VENDA DE AUTOMÓVEIS. LEI N. 10.485/02. BENEFÍCIO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. ART. 150, § 6º, DA CF/88. ART. 111, I, DO CTN. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

(...)

(STJ, REsp 1.446.354/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014)

A mesma linha de orientação é seguida pelo TRF da 4ª Região, em casos análogos:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. BÔNUS. VERBA RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. LEI Nº 10.485/02. Lei Nº 10.485/02.

(...)

3. As bonificações recebidas dos fabricantes e importadores vinculadas ao desempenho da concessionária nas vendas, implementação de estratégias promocionais não sofrem tributação no início da cadeia produtiva, por uma alíquota aumentada, nos moldes da Lei nº 10.485/02, de modo que não haverá direito à redução da alíquota incidente tais bonificações. (TRF4, AC 5000537-29.2010.404.7107, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12/07/2012)

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. BÔNUS SOBRE VENDAS. "HOLD BACK". - Estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1.º, as hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, 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. - Mantida a sentença no que considera que os incentivos sobre vendas e os hold backs são receitas que integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS. (TRF4, AC 5014845-14.2012.404.7200, 1ª Turma, Rel. Des. Federal Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 25/10/2013)

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processo 0026434-15.2015.4.03.6100. Órgão Julgador: 3ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 17/12/2021. Relator: Desembargador Federal Luís Carlos Hiroki Muta:

VOTO

(...)

A sentença denegou a ordem, adotando a seguinte fundamentação (ID 10271702, f. 79/84):

"A tese desenvolvida pela autora (concessionária de veículos) baseia-se no fato de entender que as receitas recebidas pelas montadoras, a título de descontos incondicionais, bonificações e a remuneração dos valores depositados como garantia das operações em instituições financeiras (ex: Banco Daimler-Chrysler S/A), classificadas pelo Fisco como receitas financeiras, afastam-se do conceito de faturamento (base de cálculo para o PIS e COFINS).

Porém, minuciosa análise das relações negociais desenvolvidas entre montadora e concessionária, descritas pela própria autora em sede de Réplica, da forma de instituição e utilização do Contrato de Conta Corrente (CCC) firmado, bem como a finalidade do mesmo, impedem o acolhimento do pedido autoral.

(...)

Sendo assim, não havendo qualquer autorização legal para a exclusão das específicas receitas financeiras decorrentes dos descontos incondicionais, bonificações (concedidos pelas montadoras de veículo) e a remuneração do capital próprio depositado junto a instituições financeiras e ao Banco Daimlerchrysler S/A da base de cálculo do PIS e da COFINS, não há como tais receitas com o conceito de faturamento atualmente delineado pela legislação e pela Corte Suprema." Não merece reparo a sentença, pois a incidência do PIS/COFINS, atrelada ao conceito de faturamento e, no caso específico, de receita financeira - que não se confundem com lucro nem com preço do veículo comercializado -, abrange créditos financeiros repassados pela montadora, a título seja de descontos incondicionais, seja de bonificações, e ainda a remuneração do capital depositado no Fundo de Aplicação, que se vincula aos termos do Contrato de Conta Corrente.

Percebe-se, claramente, que a receita financeira que a concessionária recebe da montadora, a título geral de incentivo financeiro, decorre de contrato firmado em razão da atividade econômica da impetrante e, assim, configura receita própria auferida na condição de concessionária para a revenda de veículos da marca Mercedes Benz.

(...)

O sistema de conta corrente envolve lançamento de créditos (incentivos ou bônus financeiros creditados pela montadora) e débitos (valores devidos pela aquisição

de veículos da montadora pela concessionária) entre as partes vinculadas, não se assemelhando, portanto, conforme consta do fluxo da operação descrito pela própria impetrante, à hipótese de descontos incondicionais, enquanto parcela redutora do preço de venda, destacados nas notas fiscais de aquisição para efeito de autorizar a não incidência prevista nos artigos 1º, § 3º, V, a, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no regime não cumulativo de PIS/COFINS.

A Corte Superior assentou que somente em tais situações específicas é possível cogitar da não incidência sobre tais valores do PIS/COFINS não cumulativo:

(...)

Quanto à bonificação, configura crédito lançado a favor da concessionária pela montadora na conta corrente do fundo de aplicação, não podendo ter tratamento legal mais favorável do que o aplicado aos descontos incondicionais até porque vedada a própria interpretação extensiva da legislação nas hipóteses do artigo 111, CTN.

(...)

Logo, a incidência do PIS/COFINS sobre receitas de créditos financeiros, a título de incentivo ou bônus a título de descontos incondicionais, bonificações ou remuneração de valores depositados no fundo de aplicação, não é ofensiva aos princípios constitucionais da legalidade, não-cumulatividade e da isonomia, revelando materialidade tributável segundo a legislação de regência, nos termos do artigo 195, I, b, da Constituição Federal.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

v) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processo 5000508-07.2021.4.03.6109. Órgão Julgador: 4ª TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 09/08/2021. Relator: Desembargadora Federal Mônica Autran Machado Nobre:

VOTO

Pretende a impetrante, ora apelante, ter reconhecida a inexistência de relação jurídica entre partes no que se refere à tributação pelo PIS e COFINS, quanto ao valor do bônus de performance recebido da Montadora Honda como desconto, bem como o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a tal título, observada a prescrição quinquenal.

Sem preliminares, passo, então à análise do mérito.

(...)

É certo que a base cálculo do PIS e da COFINS, delineadas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, contempla o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços, independentemente da classificação contábil que lhe seja dada.

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 o bônus de performance, não se admitindo a extensão a essa verba em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN.

Ressalte-se ainda, que Lei n. 10.485/02 confere ao fabricante de veículos a possibilidade de excluir, da base de cálculo das contribuições, os valores devidos à concessionária em decorrência da intermediação ou entrega de veículos e, ao mesmo tempo, determina que esses mesmos valores sejam tributados à alíquota zero pela concessionária (art. 2º e § 2º, inc. II, da Lei n.10.485/02).

É certo, ainda, que a receita auferida com a venda de veículos pela concessionária/revendedora, foi reduzida a tributação à alíquota a zero (art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei n. 10.485/02).

Na hipótese, inexistente direito do impetrante de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o valor do bônus de performance recebido da Montadora Honda.

Nesse sentido, a jurisprudência do E. STJ, em decisão da Ministra Laurita Vaz no EDcl no RE nos EDcl no REsp Nº 1.446.354 – RS:

(...)

Também a 3ª Turma do CARF, ao julgar o processo nº 11516.720709/2013-64, na Sessão de 22/01/2019, entendeu pela impossibilidade de exclusão do PIS e da COFINS no caso de bônus à concessionária de veículos:

(...)

Assim, no presente caso, as bonificações ou incentivos obtidos pelo contribuinte junto aos fabricantes de automóveis, devem ser considerados receitas, e, portanto, integrar a base de cálculo para a incidência do PIS e COFINS.

Mantida a r. sentença.

Ante o exposto, nego provimento à apelação, consoante fundamentação.

Esse entendimento dos TRFs vem sendo mantido pela Corte Superior, conforme precedentes do STJ:

i) REsp 2.090.134/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgamento em 05/12/2023:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. RENDA BRUTA. DESCONTOS E BONIFICAÇÕES DEVIDOS PELO FORNECEDOR AO VAREJISTA. DESCONTO INCONDICIONAL. RECEITA FINANCEIRA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

I - A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, corresponde ao total das receitas, compreendidas a receita bruta decorrente do produto da venda dos bens nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica,

independentemente de sua denominação ou classificação contábil, nos termos dos arts. 1º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

II - O legislador excluiu, na alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, os descontos incondicionais na definição da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

III - Os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e independentes de evento posterior à emissão desses documentos. Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas decorrentes da manifestação de vontade das partes não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias.

IV - O destaque dos descontos incondicionais na nota fiscal não constitui mero formalismo, cuidando-se de exigência do art. 12, § 1º, II, do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, na redação conferida pela Lei n. 12.973, de 2014. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.711.603/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/8/2018, DJe de 30/8/2018; e AgInt no REsp n. 1.688.431/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 24/8/2020, DJe de 27/8/2020.

V - Na hipótese, os “descontos” e as bonificações, embora possam repercutir no preço ao consumidor, são as retribuições devidas aos varejistas pelos fornecedores, em virtude das medidas destinadas à ampliação de vendas dos seus produtos (propaganda e promoções, por exemplo) e do posicionamento e tratamento privilegiado nas gôndolas e nos estabelecimentos (aluguel de espaço e verbas para promotores de vendas, por exemplo).

VI - Os descontos e as bonificações representam a remuneração pela fruição da estrutura disponibilizada pelos varejistas; e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, por constituírem receita bruta, na forma do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977. Não por outro motivo tais valores deixaram de ser destacados nas notas fiscais das mercadorias.

VII - Os valores eram “descontados” diretamente no pagamento devido ao fornecedor pela varejista, em razão da aplicação do instituto da compensação, nos termos do art. 369 do Código Civil, ou as obrigações eram adimplidas mediante dação em pagamento em mercadorias pelos fornecedores, nos termos dos arts. 356 e 357 do Código Civil.

VIII - Não há razão para distinguir os descontos e as bonificações compensadas contabilmente e os descontos e as bonificações concedidos em mercadorias para fins de incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, porquanto ambos constituem formas de adimplemento por parte do fornecedor.

IX - Os valores correspondentes às obrigações extintas por formas de adimplemento diversas do pagamento, a exemplo da compensação e da dação

em pagamento, compõem a receita da pessoa jurídica por integrarem a sua atividade principal.

X - As receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas correspondem às receitas decorrentes de juros, correção monetária, descontos, prêmios de resgate de títulos, entre outros valores obtidos a partir de aplicações em ativos financeiros. A utilização do vocábulo “desconto” em instrumentos contratuais torna evidente a compensação (forma de adimplemento), não sendo equivalente às receitas financeiras mencionadas no art. 17 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977.

XI - O entendimento em sentido contrário, além de olvidar as formas de obtenção de receitas através de atividades relacionadas ao objeto social da sociedade empresária, submete a relação jurídico-tributária ao talante das convenções particulares, em contrariedade à inteligência do art. 123 do Código Tributário Nacional.

XII - Recurso especial da contribuinte conhecido parcialmente e, nesse ponto, improvido. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

ii) REsp 2.066.514/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, Data da Publicação 16/08/2023:

Trata-se de recurso especial manejado por VFIAL com fundamento no art. 105, III, a e c, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional da 4ª Região, assim ementado (fl. 773):

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS E DE BONIFICAÇÕES. NECESSIDADE DE DESTAQUE EM NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais e as bonificações, para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, devem constar das notas fiscais.

Precedentes deste Tribunal e do STJ.

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

No que remanesce, o Tribunal de origem solucionou a controvérsia dos autos nos seguintes termos (fls. 774/775):

Mérito. Exclusão de descontos incondicionais e de bonificações da base de cálculo do PIS e da COFINS. Pois bem. Como bem referido na sentença, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam a exclusão dos descontos incondicionais e das bonificações da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

A IN SRF 51/1978 dispõe que "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".

O Parecer CTS/SIPR 1.386/82 também refere que para a bonificação ser considerada como desconto incondicional, deve constar expressamente da nota fiscal.

É que a nota fiscal documenta a operação realizada.

Sobre o tema, a jurisprudência deste TRF e do STJ é no mesmo sentido, adotando o entendimento de que para haver a exclusão do PIS e da COFINS, os descontos e as bonificações devem estar destacados em nota fiscal. Vejam-se: [...]

Da leitura do excerto transcrito, nota-se que o Tribunal a quo adotou o entendimento do STJ sobre a matéria dos autos, no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (PIS, COFINS, ICMS e IPI), exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais.

A propósito (g.n.):

(...)

Dessa forma, não merece reparos o acórdão recorrido, por estar em sintonia com o entendimento desta Corte Superior sobre a matéria dos autos.

ANTE O EXPOSTO, conheço em parte do recurso especial e, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

iii) REsp 2.082.963/PE, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, Data da Publicação 07/08/2023:

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado com o objetivo de ter reconhecida a inconstitucionalidade e ilegalidade da obrigação de incluir os descontos incondicionais nas notas fiscais de vendas, cuja previsão consta do item 4.2 da Instrução Normativa SRF 51/1978.

Ao dirimir a controvérsia na Apelação, o Tribunal de origem manteve a sentença que denegou a segurança e consignou (fls. 377-378, e-STJ):

Por outro lado, a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição ao PIS e à COFINS encontra previsão legal, tanto no regime comum de apuração dessas contribuições, quanto na sistemática de não cumulatividade (art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, V, a, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

No entanto, a Instrução Normativa nº 51/1978, no item 4.2 estabeleceu que "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".

De se ver que o dispositivo em questão não alterou o conceito dos denominados "descontos incondicionais", estabelecendo, apenas, uma obrigação acessória consubstanciada no destaque na nota fiscal do desconto incondicional aplicado na operação.

Registre-se que, conforme dispõe o § 2º do CTN, a obrigação acessória "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Desse modo, sendo decorrente da legislação tributária, amplia-se a abrangência dos instrumentos normativos aptos a regular a matéria, alcançando os decretos e normas complementares oriundas do Poder Executivo, razão pela qual a instituição de obrigação acessória não se sujeita ao princípio da legalidade estrita.

Ademais, a obrigação acessória instituída pela IN SRF nº 51/1978, não agravou a tributação, eis que teve como intuito precípuo a facilitação do exercício da atividade de arrecadação, de modo a tornar possível o controle pela administração fiscal do regular exercício pelo contribuinte do direito de excluir os descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Anote-se que, sendo o desconto incondicional aquele concedido pelo fornecedor independente de qualquer condição futura, o seu destaque na nota fiscal por ocasião da realização da operação mercantil serve para demonstrar a desnecessidade de evento posterior condicionante da sua eficácia, o que denota a razoabilidade da obrigação tributária acessória estabelecida.

A criação da obrigação tributária acessória em comento se encontra no âmbito de competência da entidade arrecadadora, pois, se a lei estipulou a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo dos tributos, por derivação implícita ela também autorizou a instituição de mecanismos capazes de propiciar o controle da sua correta utilização, de modo a restar patente a ausência de ofensa ao princípio da legalidade.

Este TRF da 5ª Região já teve oportunidade de reconhecer a validade da IN SRF nº 51/1978 ao estabelecer a exigência de destaque na nota fiscal para a caracterização do desconto como incondicional, afirmando "que o ato infralegal foi editado de modo a preservar o interesse da arrecadação e da fiscalização, viabilizando, na condição de norma complementar (art. 100 do CTN), o controle, pelo Fisco, do exercício do direito do contribuinte de ver excluído, do conceito de faturamento, a mencionada rubrica ('desconto incondicionado'). Em outras palavras: constitui-se, o destaque do desconto na nota fiscal, em meio de evidenciar que tal desconto foi concedido no momento da efetiva negociação, isto é, no ato da operação mercantil de compra e venda (e não em momento posterior), caracterizando-se, assim, como um desconto incondicional, passível, nos termos da lei, de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS." (PROCESSO: 08161412120174058300, APELAÇÃO CÍVEL, DESEMBARGADOR FEDERAL LEONARDO AUGUSTO NUNES COUTINHO, 1ª TURMA, JULGAMENTO: 07/11/2019).

Em reforço dessa inteligência, entendo oportuno ressaltar que "A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais. Precedentes: AgRg no REsp 1.092.686/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21/2/2011; REsp 1.366.622/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20/5/2013." (AgInt no REsp 1711603/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2018, DJe 30/08/2018).

No que tange à suposta violação do arts. 97 e 110 do CTN, a irresignação não merece prosperar, uma vez que o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre a tese legal cuja ofensa se aduz.

O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Corte a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

(...)

Ainda que assim não fosse, a discussão como posta está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida." Veja-se, mutatis mutandis:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NAS NOTAS FISCAIS. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais. Precedentes: AgRg no REsp 1.092.686/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21/2/2011; REsp 1.366.622/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20/5/2013.

(...)

(AgInt no REsp 1.711.603/SP, Relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 30.8.2018).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...) ICMS. (...) DESCONTOS INCONDICIONAIS/BONIFICAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO ART. 47 DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

3. Com relação à exigência do ICMS sobre descontos condicionais/bonificação, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça envereda no sentido de que: - "A

jurisprudência desta Corte assentou entendimento de que os descontos incondicionais concedidos nas operações mercantis, assim entendidos os abatimentos que não se condicionam a evento futuro e incerto, podem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, pois implicam a redução do preço final da operação de saída da mercadoria. Precedentes: REsp 432472/SP, 2ª T., Rel. Min Castro Meira, DJ de 14.02.2005 e EREsp 508057/SP, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004.2." (REsp nº 783184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki) - "O valor referente aos descontos incondicionais deve ser excluído da base de cálculo do ICMS, sendo que os descontos condicionais a evento futuro não acarretam a redução da exação" (AgRg no REsp nº 792251/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão) – (...) (REsp 873.203/RJ, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 17.4.2007, DJ 7.5.2007).

Por fim, é importante esclarecer que a empresa ora recorrente cita o AREsp 556.050, desta relatoria e com decisão monocrática publicada em 30.4.2015, a fim de corroborar sua tese, mas incorre em equívoco. Na ocasião, foi aplicada a Súmula 7 desta Corte, portanto nem sequer foi analisado o mérito da questão. Não bastasse isso, o trecho destacado no presente recurso é uma citação do acórdão recorrido pelo referido AREsp e não diz respeito a nenhuma delimitação de tese pelo STJ que ratifique os argumentos aqui apresentados.

iv) REsp 2.012.750/SC, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, publicação em 03/11/2022:

DECISÃO Vistos.

Trata-se de Recurso Especial interposto por BRASILUX INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fls. 314/315e):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

1. Para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, os descontos incondicionais devem constar nos documentos fiscais. Precedente do STJ.

2. Pela prova juntada aos autos, não é possível aferir se se trata realmente de descontos incondicionais decorrentes de contratos previamente firmados.

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

Ao prolatar o acórdão que julgou os embargos de declaração, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia no seguinte sentido (fls. 356/357e):

A decisão contra a qual se insurge a embargante foi clara ao mencionar que "não há controvérsia acerca da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS porque prevista na própria legislação de regência (Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.673/2002); todavia, resta saber se os descontos apontados pela impetrante são, ou não, incondicionais". Ademais, utilizou como fundamento decisão do Superior Tribunal de Justiça que assevera que "tais descontos sejam destacados nas notas fiscais".

Portanto, não há obscuridade no tocante ao exame dos contratos, uma vez que a decisão foi justamente embasada na necessidade do destaque dos descontos em notas fiscais. A decisão, inclusive, reafirma a sentença no tocante à impossibilidade de eventual reconhecimento do direito com base na mera verificação dos documentos acostados pela embargante. A discordância da embargante repousa sobre o fundamento jurídico empregado, situação que conduz à necessária veiculação de recurso apropriado à eventual rediscussão da matéria de direito.

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

(...)

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

v) REsp 1.446.354/RS, Relator Ministro OG FERNANDES, julgamento em 26/08/2014:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS PELA AQUISIÇÃO E DESEMPENHO NA VENDA DE AUTOMÓVEIS. LEI N. 10.485/02. BENEFÍCIO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. ART. 150, § 6º, DA CF/88. ART. 111, I, DO CTN. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 5 E 7 DO STJ.

1. Não viola o art. 535, inciso II, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. A sistemática de incidência monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS no início da cadeia produtiva, prevendo alíquota zero nas operações posteriores (arts. 2º, § 2º, II, e 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02), não alcança as bonificações recebidas dos fabricantes e importadores de veículos em razão da

aquisição e consequente desempenho da concessionária na implementação de estratégias promocionais e venda dos automóveis.

3. A concessão de benefício fiscal é função atribuída pela Constituição Federal ao legislador, que deve editar lei específica, nos termos do art. 150, § 6º. Razão que confere suporte ao art. 111 do CTN, dispositivo que proíbe interpretação extensiva em matéria de exoneração fiscal.

4. A pretensão da recorrente, fundada na alegação de que as cláusulas do contrato firmado com a fabricante não comprovam que o valor da bonificação é calculado sobre o valor líquido da nota fiscal de venda dos veículos, esbarra nos óbices contidos nas Súmulas 5 e 7 deste Tribunal Superior, na medida em que, para se chegar ao raciocínio pretendido pela sociedade empresária, em sentido contrário à conclusão a que chegou o Tribunal de origem, necessário seria a interpretação de cláusulas contratuais e o revolvimento do conjunto fático-probatório.

5. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, não provido.

(...)

VOTO O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator):

A controvérsia dos autos envolve discussão a respeito da incidência das contribuições para o PIS e da COFINS sobre os valores recebidos pela concessionária, ora recorrente, a título de "bonificações" pagas pela empresa fabricante de veículos em razão do número de veículos adquiridos e da implementação de estratégias promocionais e do consequente desempenho nas vendas pela empresa adquirente.

Inicialmente, afasta-se a alegada contrariedade ao art. 535 do CPC, tendo em vista que o Tribunal de origem decidiu, fundamentadamente, as questões essenciais à solução da controvérsia, concluindo que o "montante relativo ao bônus é receita que a recorrente recebe por sua atuação diferenciada na revenda de veículos, a que faz jus quando obtiver sucesso nas vendas, e por não estar inserida no preço do veículo, não sofreu tributação no início da cadeia produtiva e, portanto, consiste em faturamento passível de incidir o PIS e a COFINS, sem a benesse da alíquota zero" (e-STJ, fl. 194).

(...)

Quanto ao mérito da controvérsia, tem-se que, de acordo com a afirmação da recorrente, a concessionária de veículos auferes as seguintes receitas quando do exercício de suas atividades (e-STJ, fl. 257):

a) revenda de veículos; b) comissões na venda direta de veículos; c) bonificações na venda direta de veículos; e, d) bonificações recebidas da fabricante nas operações de revenda de veículos.

(...)

Da análise desses dispositivos, denota-se que a pretensão da recorrente não tem amparo, pois o que a Lei n 10.485/02 exclui da base cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS nesse tipo de relação comercial - e assim o faz de modo claro e expresso - são os valores devidos à concessionária em decorrência da "intermediação" ou "entrega de veículos" nas vendas diretas ao consumidor final pelo fabricante, conforme disposto no caput do art. 2º, cujos termos novamente se transcrevem:

Art. 2º Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei n o 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.

(...)

§ 2º Os valores referidos no caput:

(...)

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários.

Note-se que o legislador não fez referência a qualquer tipo de bonificação que esteja vinculada ao desempenho da concessionária nas vendas, implementação de estratégias promocionais ou qualquer outro tipo de medida diversa daquelas relacionadas à "intermediação" ou "entrega de veículos" ao consumidor final.

Registre-se que, em se tratando de concessão de benefícios fiscais - o que é o caso dos autos -, a sua concessão, além de exigir legislação específica do ente federado titular da competência tributária, requer interpretação restritiva da aplicação da legislação correspondente. É o que se infere do disposto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal e no art. 111, I, do Código Tributário Nacional a seguir transcritos:

(...)

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial e, nessa extensão, nego-lhe provimento.

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). **Vejamos o teor do acórdão exarado no REsp nº 1.111.156-SP, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, julgamento em 14/10/2009:**

EMENTA TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

RELATÓRIO O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS (Relator):

Cuida-se de recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no qual se discute a incidência do ICMS sobre produtos dados em bonificação, conforme ementa abaixo:

"AGRAVO INTERNO - DECISÃO MONOCRÁTICA MANTIDA - ICMS - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO.

A legislação do ICMS não prevê expressamente que a mercadoria dada na forma de bonificação incondicional deva ser excluída da base de cálculo do ICMS. Ao contrário, menciona somente o desconto. A interpretação feita pela ré é razoável, no sentido de que pode o Regulamento estipular quais são os casos em que tal situação se dá, desde que respeitado o entendimento de que desconto é

referente a dinheiro, o que não é o caso da autora. Assim, não haveria como a empresa simular vendas de produtos, sob a forma de mercadorias em bonificação. Não foi a Decisão Normativa CAT n. 4/00 a criadora da base de cálculo impugnada pela autora, mas apenas houve uma interpretação da lei e do Regulamento - RECURSO IMPROVIDO."

(...)

A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais.

Feitas essas considerações iniciais, passo ao exame do recurso.

(...)

III - MÉRITO RECURSAL DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS PRODUTOS DADOS EM BONIFICAÇÃO O valor da mercadoria dada em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai dos comandos normativos a seguir citados.

Os artigos 146, inciso III, alínea "a", e 155, inciso II, ambos da Constituição Federal, determinam que:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;" "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" Por sua vez, a matéria tratada na Lei Complementar n. 87/96, em seu artigo 13, inciso I, dita:

"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;" A literalidade da lei é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é a aquela

efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos INCONDICIONAIS".

A base de cálculo do ICMS não comporta a inclusão de valores estranhos à operação mercantil realizada, como ocorre no presente caso em que a recorrente é empresa distribuidora de cosméticos e perfumaria e utiliza a bonificação como forma de incentivar as suas vendas.

Trata-se de evidente meio de fomento de vendas sem que haja qualquer operação comercial ou desconto condicional, comuns também em diversos outros ramos mercantis.

(...)

Segundo Roque Carrazza, a bonificação "é uma forma criativa (já que aumenta as vendas) de desconto incondicional". A venda com bonificação é, se quisermos, um desconto incondicional com roupagem nova. Mas, sempre, um desconto incondicional, assim devendo ser tratada. Deveras, juridicamente falando, tanto faz vender doze unidades de um certo produto e cobrar por apenas dez, como vender dez (pelo preço de dez) e doar duas. Este "anverso de uma mesma medalha (desconto incondicional/venda com bonificação) não altera a base de cálculo do ICMS que sempre será o valor da operação." (ICMS, Roque Antonio Carrazza. Ed. Malheiro, p. 98, 13 ed., 2009.)

Hugo de Brito Machado do mesmo modo entende, ao ensinar que:

"os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os de descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria" (Curso de Direito Tributário, Hugo de Brito Machado, Malheiros, p. 327, 30ª Ed., 2009).

A bonificação, enquanto modalidade de desconto, só estaria inserida na base de cálculo do ICMS se estivesse submetida a uma condição, situação que não encontramos no presente caso, conforme retrato fático feito pelo Tribunal de origem.

(...)

Destaco deste valioso julgado da relatoria do Ministro Castro Meira as razões de decidir, que, apesar de se referirem ao IPI, muito bem se aplicam ao ICMS, pois se trata de imposto estruturado nas mesmas linhas características do IPI, conforme transcrevo:

"(...) Nesse passo, acolho a argumentação de Ricardo Malachias Ciconelo:

"Operação tipicamente caracterizada como 'desconto incondicional' é a chamada 'bonificação' em produtos usualmente verificada nas 'dúzias de treze produtos' ou 'pague dois e leve três', ou seja, o vendedor (sujeito passivo do IPI) e o comprador do produto industrializado ajustam no momento da definição do negócio jurídico

as suas condições (quantidades, valores, etc.) e estas, sendo legalmente válidas e executáveis, devem ser consideradas no momento da definição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre aquele negócio jurídico, inclusive IPI.

(...)

Há de se concluir que as bonificações ou descontos incondicionais não podem integrar o valor da operação de venda para fins de tributação do IPI, pois compõem quantia deduzida do montante da operação antes de realizada a saída da mercadoria." No mesmo sentido:

JULGADOS DA PRIMEIRA TURMA "ICMS. COMPENSAÇÃO. ICMS RECOLHIDO SOBRE MERCADORIA DADA EM BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRESCRIÇÃO. (...)II - A mercadoria dada em bonificação, por não estar incluída no valor da operação mercantil, não integra a base de cálculo do ICMS, correspondendo em tudo a um desconto incondicional. Precedentes: REsp 510.551/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 25.04.2007 e REsp 872.365/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 01.12.2006. I II - Agravo regimental improvido."(AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008.)

(...)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.

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 contrario 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;

Em seguida, afirma que a bonificação discutida naquele caso concreto é “*evidente meio de fomento de vendas sem que haja qualquer operação comercial ou desconto condicional*”, ressaltando em seguida que “*a bonificação, enquanto modalidade de desconto, só estaria inserida na base de cálculo do ICMS se estivesse submetida a uma condição, situação que não encontramos no presente caso*”.

A decisão do STJ traz como precedente julgado da relatoria do Ministro Castro Meira, afirmando que as razões de decidir, apesar de se referirem ao IPI, muito bem se aplicam ao ICMS, pois se trata de imposto estruturado nas mesmas linhas características do IPI. Neste presente voto, entendo que, pelas mesmas razões, a decisão do STJ também se aplica ao PIS/Cofins, tributos que também são estruturados na mesma linha característica do IPI e do ICMS, como se depreende da simples leitura das respectivas legislações:

ICMS - Lei Complementar nº 87/96

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;

IPI - Lei nº 4.502/64

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

(...)

II - quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando escritura das em separado, os de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.

(...)

§ 2º Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do imposto, os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos sob condição. (Parágrafo único renumerado pelo Decreto-Lei nº 1.593, de 1977)

PIS/Cofins – Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

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.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Trago também precedente do STF no Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, sessão de 04/09/2014, trânsito em julgado na data de 14/11/2014, com repercussão geral reconhecida:

VOTO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR)

(...)

Fixadas essas premissas, vejam o conteúdo do dispositivo impugnado.

O artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, deu nova redação ao § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, versada a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, determinando fossem incluídos nesta os valores de descontos incondicionais concedidos quando da saída dos produtos, o que não ocorria até então. Eis a redação do preceito legal:

(...)

Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado,

ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo.

Sendo o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” a base de cálculo do imposto, tal como definida na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional – a norma complementar exigida pela alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição –, revela-se, a toda evidência, que a legislação ordinária, ao impossibilitar a dedução do desconto incondicional, como se este compusesse o preço final cobrado, acabou por disciplinar de forma inovadora a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ampliando o alcance material desse elemento da obrigação tributária para além do previsto na norma complementar competente – o Código Tributário Nacional.

Assim dispondo, o legislador ordinário incorreu, desenganadamente, em inconstitucionalidade formal, por invadir área reservada à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta da República. Sob o pretexto de disciplinar a base de cálculo quando da instituição do imposto, veio a extrapolar as balizas quantitativas possíveis versadas no Código Tributário, como se tratasse de normas gerais, cabendo reconhecer a pecha.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

(...)

Os descontos incondicionais são reduções no preço de venda do produto, os quais não dependem da ocorrência de evento posterior à emissão da nota fiscal. Assim, a documentação fiscal já contabiliza os descontos no registro do valor da operação.

(...)

Assim, a lei ordinária, que não considera os descontos incondicionais na definição da base de cálculo do IPI, é incompatível com a noção de valor da operação, contrariando a disciplina conferida em lei complementar, em matéria que lhe é constitucionalmente reservada.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX

Senhor Presidente, apenas acompanhando integralmente o Ministro Marco Aurélio, e até por uma questão de coerência jurisprudencial. É que eu e o Ministro Teori, como de sabinça, pertencemos ao Superior Tribunal de Justiça e, já naquela oportunidade, nós entendíamos que não se podia ampliar a expressão “valor da operação” - porque não é no conceito jurídico indeterminado que

caberia uma exegese diferente - para entender realmente que os descontos incondicionais não poderiam integrar a base de cálculo do IPI.

(...)

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI

(...)

Dessa perspectiva, o art. 47 do CTN (lei complementar) define a base de cálculo do IPI como o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria”. O valor da operação consubstancia-se no “preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento” e esse se define no momento em que a operação se concretiza.

Ficam excluídos da base de cálculo, portanto, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou quaisquer outros abatimentos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria.

O art. 15 da Lei nº 7.789/89, ao dar nova redação ao § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, para incluir na base de cálculo do IPI os descontos concedidos de forma incondicionada, acabou por alterar o conceito previsto no art. 47 do CTN, incorrendo em vício de inconstitucionalidade, por afronta ao art. 146, III, a, da Constituição Federal.

Como, de acordo com a nova redação do § 2º do art. 14 da Lei 4.502/64, dada pelo art. 15 da Lei nº 7.789/89, a expressão “descontos a qualquer título” abrange os descontos concedidos “sob condição”, objetivando evitar demandas desnecessárias acerca do alcance da declaração de inconstitucionalidade, considerada a repercussão geral do tema, deixo claro que a inconstitucionalidade alcança tão somente a nova redação do § 2º do art. 14 da Lei nº 4.502/64, dada pelo art. 17 da Lei nº 7.789/89, mantendo intacta a redação original do referido dispositivo legal.

Com essas considerações, acompanho o Relator no não provimento do recurso extraordinário.

ADITAMENTO AO VOTO O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Senhor Presidente, eu farei juntada de pequeno voto acompanhando o Relator.

Apenas destaco que a Lei nº 4.502/64, na sua redação original, tratava do desconto sob condição. E esse dispositivo do art. 15 da Lei de 89, que ora se declara inconstitucional, confirmando a decisão do acórdão recorrido, abordou a questão relativa à inclusão, no referido dispositivo legal, dos descontos a qualquer título, ou seja, tanto os condicionados, que já existiam, quanto os incondicionados.

Então, da minha óptica, essa declaração de inconstitucionalidade não afeta o texto originário da referida norma.

(...)

ESCLARECIMENTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO

Senhor Presidente, não discuto coisas irrelevantes e considero que isso é irrelevante. Mas a Lei estabelece claramente o que diz respeito aos descontos condicionais. E, em seguida, ela fala dos descontos incondicionais. Na parte que ela fala dos descontos condicionais, nós consideramos que ela é constitucional. Na parte que ela fala dos descontos incondicionais, nós consideramos que ela é ilegítima. Portanto, se a lei pode tratar dos descontos, ela não é em si formalmente inconstitucional, porque senão os outros também seriam. De modo que eu acho que é material, mas a conclusão é a mesma.

Portanto, o STF já firmou o entendimento de que ficam excluídos da base de cálculo apenas os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim como os descontos para pagamento à vista, ou quaisquer outros abatimentos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, porque a nota fiscal já contabiliza os descontos no registro do valor da operação, e esse se define no momento em que a operação se concretiza.

A relatora cita, em reforço à sua tese, o voto da ministra Regina Helena no julgamento do Recurso Especial nº 1.836.082/SE, em 11/04/2023, proferido nos seguintes termos:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – 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.

Como se verifica, a decisão acima afronta diretamente o quanto decidido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, com repercussão geral reconhecida, ao afirmar que é *“desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições”*, ou seja, não há diferença entre descontos condicionais e incondicionais; 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”*.

Da mesma forma, torna letra morta o quanto disposto no art. 1º, § 3º, V, alínea “a”, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que expressamente determinam qual o tipo de desconto que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - Referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; Quando a lei permite a exclusão dos descontos “incondicionais”, por óbvio isso significa que os descontos “condicionais” não podem ser excluídos.

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o desconto que poderia ser excluído seria aquele referente a “descontos incondicionais”, bastando ao dispositivo conter o texto “vendas canceladas e aos descontos concedidos”, e não “vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Da mesma forma, sabe-se que o direito utiliza, na interpretação das leis, a máxima “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la”, ou *inclusio unius alterius exclusio*. Se a lei não incluiu o desconto condicional entre as hipóteses nas quais não há incidência das contribuições, é porque desejou excluí-lo.

Observo que a legislação do IRPJ também exclui apenas os descontos incondicionais, conforme art. 208 do Decreto nº 9.580/2018:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º):

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

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

Assinado Digitalmente

LÁZARO ANTÔNIO SOUZA SOARES