



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.723226/2021-31
ACÓRDÃO	3302-015.081 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 31/07/2016 a 31/12/2017

ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, não podendo compor, assim, o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, nos termos dos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

CREME DE LEITE. ALÍQUOTA ZERO. ENQUADRAMENTO COMPOSTOS LÁCTEOS.

O creme de leite não se enquadra na hipótese de redução a zero da alíquota estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº10.925/2004, por não se enquadrar no conceito de composto lácteo estabelecido nos atos normativos emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

PÃO COMUM. ALÍQUOTA ZERO. CONCEITO.

A definição de "Pão comum" para fins da aplicação da alíquota zero deve ser aquela adotada na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 433/2008, qual seja, o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

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 na Segunda Turma 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para reverter as glosas com depreciação referente a benfeitorias e edificações, nos termos da diligência fiscal; e, por voto de qualidade, para negar provimento ao pedido de cancelamento da autuação sobre descontos e bonificações, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora), José Renato Pereira de Deus e Francisca das Chagas Lemos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente e redator do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada em oposição aos Autos de Infração lavrados.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 2814/2876, que a contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- (i) receitas de vendas indevidamente não tributadas – creme de leite, pães, ingressos de cinema;
- (ii) receitas indevidamente não tributadas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação (desconto e bonificação);
- (iii) apropriação indevida de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias;
- (iv) apropriação indevida de créditos extemporâneos sobre ICMS – ST;
- (v) apropriação indevida de créditos extemporâneos relativos a vendas tributadas indevidamente.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2887/ 2931), sustentando:

- (i) preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração, em razão da superficialidade da investigação procedida pela fiscalização;
- (ii) ser indevida glosa dos créditos apurados pela Requerente com relação às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, posto que expressamente autorizado pelo artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;
- (iii) indevida glosa de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST), dada a expressão autorização contida no artigo 3.º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
- (iv) indevida glosa de créditos apurados em relação a vendas indevidamente tributadas, já que a Autoridade Fiscal não apresentou nenhuma justificativa concreta e objetiva para tais glosas
- (v) a não incidência do PIS e da COFINS sobre o creme de leite comercializado, em razão de sua qualificação enquanto produto lácteo submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04;
- (vi) não incidência do PIS e da COFINS sobre os pães comercializados, em razão de sua qualificação enquanto pão comum (NCM 1905.9090 Ex01) submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/04;

- (vii) não incidência do PIS e da COFINS sobre os valores registrados a título de intermediação de venda de ingressos para o Cinema Lumière, na medida em que se qualificam como “receita de terceiros”;
- (viii) os descontos e bonificações recebidos pela Requerente, possuíam natureza de redução de custo e não estariam vinculados a evento futuro e incerto, critério essencial para sua qualificação enquanto “incondicionais”, não podendo, portanto, serem enquadrados como receitas. Subsidiariamente, ainda que a fiscalização entendesse que os valores corresponderiam a receita, tratar-se-ia de receita com natureza financeira, sujeita à alíquota de 4,65% do PIS e da COFINS;
- (ix) a inaplicabilidade de juros sobre a multa.

No entanto, a 7ª turma da DRJ05, por meio do acórdão nº 105-007.026, julgou improcedente a referida Impugnação, conforme ementa a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE.

Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, 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. 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.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO À OPERAÇÃO DE VENDA. DOAÇÃO. 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.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. ATIVIDADE EMPRESARIAL.

As receitas oriundas das atividades operacionais da pessoa jurídica integram o seu

ICMS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO BEM. INTEGRAÇÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. NÃO INTEGRAÇÃO.

No regime de apuração não-cumulativa, o ICMS incidente nas compras integra o custo de aquisição do bem ou serviço e possibilita o desconto de créditos de PIS e COFINS. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições, 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-ST não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e de COFINS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Revela-se improcedente a arguição de nulidade quando não ocorreu nenhuma das mencionadas hipóteses de nulidade e se encontram descritos todos os fatos e fundamentos que embasaram os Autos de Infração.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Ao contestar situações apuradas pela Fiscalização, incumbe à impugnante o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda de constituir o crédito, nos termos do artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de

ofício. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, entendeu que:

- (i) não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importasse em nulidade do auto de infração, rejeitando, portanto, a preliminar de nulidade;
- (ii) creme de leite não pode ser considerado composto lácteo, nos termos ~dad Instrução Normativa do MAPA nº 28/2007, simplesmente porque não é um produto em pó. Ademais, tampouco poderia ser enquadrado nos demais itens listados no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004: leite fluido, leite em pó, leite fermentado, bebidas lácteas ou fórmulas infantis, não fazendo, portanto jus à alíquota zero;
- (iii) o pão comum, de acordo com o definido pelo art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, deve ser composto estritamente pelos ingredientes listados na exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008, quais sejam, farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, de modo que as glosas relativas a tais itens deveriam ser mantidas;
- (iv) a receita decorrente da venda de ingressos, independente de sua denominação (comissão, revenda ou intermediação), por ser oriunda do exercício da atividade operacional da interessada, integra o seu faturamento e, portanto, compõe a base de cálculo das contribuições;
- (v) tanto as bonificações em mercadorias, por terem natureza de doação, quanto como os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda, em função do posterior preenchimento de condições, constituem receita e devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições;
- (vi) não haveria que se falar em *bis in idem*, uma vez que, quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a interessada uma receita de vendas, ocorreria novo fato gerador das contribuições;
- (vii) a receita decorrente dos descontos condicionais não possui natureza financeira, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo), configurando espécie de receita sujeita à incidência das

- contribuições PIS e Cofins apuradas no regime não cumulativo mediante aplicação das alíquotas normais;
- (viii) a motivação das glosas relativas às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros teria sido justamente a falta de comprovação das despesas que originaram os créditos;
 - (ix) não existe a possibilidade de se calcular créditos sobre a parcela de ICMS substituição tributária recolhida pela fiscalizada haja vista que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas de um imposto que o adquirente deveria recolher quando da saída da mercadoria e não o faz, porque foi substituído na operação;
 - (x) a Fiscalização teria agido adequadamente ao apontar as vendas dos produtos consideradas, de forma errônea, como indevidamente tributadas pelo contribuinte, discriminando-as no Anexo XVI ao Relato Fiscal;
 - (xi) nos termos da 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.

Intimada em 04/01/2022 (fls. 3065), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 01/02/2022, reiterando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Em 14 de maio de 2024, esta 2ª Turma Ordinária, por meio da Resolução de nº 3302-002.802, resolveu converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, da seguinte forma:

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal de origem:

- a) intime a Contribuinte para apresentar os documentos comprobatórios relativos a todos os gastos com edificações e benfeitorias, permitindo, assim, eventual comprovação integral do direito creditório glosado;
- b) elabore relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando, novamente, se for o caso, o valor do débito devido;
- c) intime a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

Foi proferido Relatório de diligência, com as seguintes constatações:

Da análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que foram apresentados os documentos solicitados relativamente à parte dos créditos glosados, enquanto outros permaneceram sem comprovação.

Assim, considerando que a documentação trazida pela interessada não foi suficiente para demonstrar a existência dos créditos calculados com base nos dispêndios listados no Anexo I e II ao presente Relatório de Diligência, estes serão mantidos no lançamento, conforme consolidação abaixo (em reais). Importante destacar que somente os créditos relativos aos documentos INTIMADOS e NÃO APRESENTADOS foram objeto das glosas em debate:

(...)

Ressalta-se que boa parte dos créditos a título de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis, cujas glosas foram mantidas após a presente Diligência, teve como documentação apresentada comprovantes de incorporação que, por si só, não comprovam a real existência dos dispêndios, sua titularidade, período em que foi incorrido e demais informações necessárias para aferimento da possibilidade de creditamento por parte da pessoa jurídica em tela, de modo que permanecerão nos cálculos finais do lançamento em discussão.

Diante da exclusão do lançamento de alguns itens de créditos, os quais restaram comprovados com a documentação apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, efetuamos o recálculo dos valores dos lançamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme Anexo III ao presente Relatório de Diligência, o qual recalcula o valor das contribuições incidentes sobre as infrações verificadas nos créditos das contribuições; o Anexo IV consolida os valores das contribuições incidentes sobre a totalidade das infrações apuradas no curso da fiscalização, e; o Anexo V demonstra a reconstituição da escrita, conforme elucidado no item 4 do Relatório da Ação Fiscal (fls. 2.814 a 2.876), com as correções do campo Consolidação Irregularidades -G-, conforme novos valores apurados após a presente Diligência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

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

1. Da nulidade dos Autos de Infração

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do Auto de Infração, em razão da superficialidade da investigação procedida pela fiscalização.

Ocorre que, como bem analisado pela decisão de piso, a Recorrente foi devidamente intimada durante o curso do procedimento fiscal, perfazendo um total de 15 intimações, por meio das quais teve a oportunidade de apresentar seus esclarecimentos, bem como de apresentar documentação que entendia embasar sua contabilidade.

Para além disso, verifica-se que os Autos de Infração objeto dos presentes autos foram devidamente fundamentados, constando claramente a infração imputada à contribuinte, com o seu devido enquadramento legal. As supostas irregularidades cometidas pela contribuinte também foram detalhadamente descritas no Relatório Fiscal, integrante do Auto de Infração, não havendo qualquer empecilho que dificultasse a compressão das infrações a ela imputada.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade, mantendo a r. decisão recorrida.

2. Do mérito

Como relatado anteriormente, a controvérsia de mérito dos autos se resume aos seguintes pontos:

- (i) apropriação indevida de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST);
- (ii) apropriação indevida de créditos extemporâneos sobre vendas de produtos não sujeitos à alíquota zero;
- (iii) gastos com edificações e benfeitorias;
- (iv) apropriação indevida de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias;
- (v) vendas indevidamente não tributadas (comercialização de creme de leite, pães e intermediação de venda de ingressos);
- (vi) receitas de acordos comerciais não oferecidas à tributação (descontos e bonificações);
- (vii) inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício

É o que se passa a analisar.

2.1. Da apropriação de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST)

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente ser indevida a glosa de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST), dada a expressão autorização contida no artigo 3.º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. A DRJ, por sua vez, sustenta que o ICMS-ST não integra o custo de aquisição e, portanto, não gera crédito de PIS/Cofins, pois é apenas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

A respeito da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre o valor referente ao ICMS-ST, foi, recentemente, firmada a tese na ocasião do julgamento do REsp nº 1896678 / RS, na sistemática dos repetitivos, nos seguintes termos:

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.

Nesse contexto, não há dúvida de que, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, justamente por não estar sujeito ao pagamento das referidas contribuições, não é possível a apuração do crédito sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal de aquisição de bens adquiridos para revenda. Esse entendimento, embora não vinculante, vem sendo adotado pelo STJ. A título exemplificativo, destaco a ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Trata-se de Agravo Interno contra decisão que não conheceu do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 83/STJ (fls. 451-457, e-STJ).

2. Consoante a orientação jurisprudencial da Segunda Turma do STJ, "o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003", de modo que "**o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**" (AgInt no REsp 1.937.431/SC, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 12.11.2021). Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.881.576/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 18.3.2021; AgInt no REsp 1.515.092/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 6.4.2021; REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28.6.2016.

3. Ausente a comprovação da necessidade de retificação a ser promovida na decisão agravada, proferida com fundamentos suficientes e em consonância com entendimento pacífico da Segunda Turma do STJ, não há prover o Agravo que contra ela se insurge.

4. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 2.054.861/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 21/9/2023.)

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

2.2. Da apropriação de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias

Quanto aos créditos sobre gastos com edificação e benfeitorias, a controvérsia diz respeito a comprovação do direito creditório.

Como relatado, este colegiado entendeu pela conversão do julgamento em diligência, determinando que a autoridade fiscal de origem intimasse a Contribuinte para apresentar os documentos comprobatórios relativos a todos os gastos com edificações e benfeitorias, permitindo, assim, eventual comprovação integral do direito creditório glosado.

Diante desse contexto, foi proferido Relatório de diligência, com as seguintes constatações:

Da análise da documentação acostada aos autos, verifica-se que foram apresentados os documentos solicitados relativamente à parte dos créditos glosados, enquanto outros permaneceram sem comprovação.

Assim, considerando que a documentação trazida pela interessada não foi suficiente para demonstrar a existência dos créditos calculados com base nos dispêndios listados no Anexo I e II ao presente Relatório de Diligência, estes serão mantidos no lançamento, conforme consolidação abaixo (em reais). Importante destacar que somente os créditos relativos aos documentos INTIMADOS e NÃO APRESENTADOS foram objeto das glosas em debate:

(...)

Ressalta-se que boa parte dos créditos a título de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis, cujas glosas foram mantidas após a presente Diligência, teve como documentação apresentada comprovantes de incorporação que, por si só, não comprovam a real existência dos dispêndios, sua titularidade, período em que foi incorrido e demais informações necessárias para aferimento da possibilidade de creditamento por parte da pessoa jurídica em tela, de modo que permanecerão nos cálculos finais do lançamento em discussão.

Diante da exclusão do lançamento de alguns itens de créditos, os quais restaram comprovados com a documentação apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, efetuamos o recálculo dos valores dos lançamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, conforme Anexo III ao presente Relatório de Diligência, o qual recalcula o valor das contribuições incidentes sobre as infrações verificadas nos créditos das contribuições; o Anexo IV consolida os valores das contribuições incidentes sobre a totalidade das infrações apuradas no curso da fiscalização, e; o Anexo V demonstra a reconstituição da escrita, conforme elucidado no item 4 do Relatório da Ação Fiscal (fls. 2.814 a 2.876), com as correções do campo Consolidação Irregularidades -G-, conforme novos valores apurados após a presente Diligência.

Como se verifica, na diligência realizada, apenas parte dos créditos glosados foi comprovada pela documentação apresentada, resultando na exclusão de alguns itens do lançamento. Contudo, a maior parte, especialmente gastos com edificações e benfeitorias, permaneceu glosada por falta de comprovação adequada. Com isso, os valores foram recalculados e ajustados nos anexos do relatório.

Não tendo, portanto, a Recorrente sido capaz de comprar parte do seu direito creditório, entendo que não há razões para não aplicar no presente tópico o resultado da diligência realizada.

2.3. Da apropriação de crédito extemporâneos de vendas indevidamente tributadas anteriormente

Quanto a este ponto, sustenta a Recorrente a ausência de fundamentação por parte da Autoridade Fiscal para fiscalizar tais glosas, limitando o exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório, já que a Recorrente sequer entenderia por que a Autoridade Fiscal concluiu que esses produtos não estão sujeitos ao regime monofásico ou à alíquota zero das contribuições.

No entanto, consta do Termo de Verificação Fiscal que foram identificados créditos incluídos mediante ajustes de acréscimo de créditos nos Blocos M100 e M500 na EFD-Contribuições de dezembro de 2017, cuja descrição indicada é “Crédito Monofásico/Alíquota zero (parcial) 02/2013”, nos valores de R\$179.349,50 para a Contribuição para o PIS/Pasep e R\$838.606,00 para a Cofins.

Para além disso, no Anexo XVII do Termo de Verificação Fiscal (arquivo não paginável), todos os itens glosados foram pormenorizadamente elencados pela fiscalização, de modo que a contribuinte deveria ter demonstrado o porquê de ter enquadrado cada um deles como sujeitos à alíquota zero ou ao regime monofásico.

Ademais, a autoridade fiscal de origem colocou as seguintes soluções de consulta que justificavam o seu posicionamento:

Abaixo, colacionamos algumas ementas de Soluções de Consulta exaradas pela RFB e decisões administrativas que corroboram os entendimentos supra:

Solução de Consulta nº 104 – Cosit, de 8 de julho de 2016 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP O leite fluido pasteurizado ou industrializado de coco não faz jus ao benefício da redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep trazido no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2002, por não estar enquadrado na definição de leite, haja vista que leite, sem outra especificação, refere-se apenas ao produto oriundo da ordenha de vacas. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XI; Decreto nº 8.701, de 2016, art. 1º; IN MAPA nº 51, de 2002, art. 1º e Anexos IV e V; Resolução ANVISA RDC nº 272, de 2005; ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS O leite fluido pasteurizado ou industrializado de coco não faz jus ao benefício da redução a zero da alíquota da Cofins trazido no art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2002, por não estar enquadrado na definição de leite, haja vista que leite, sem outra especificação, refere-se apenas ao produto oriundo da ordenha de vacas. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XI; Decreto nº 8.701, de 2016, art. 1º; IN MAPA nº 51, de 2002, art. 1º e Anexos IV e V; Resolução ANVISA RDC nº 272, de 2005; SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 109 - SRRF10/Disit (Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF),

de 29 de Maio de 2012 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado “leite de soja”, não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como “compostos lácteos”. Portanto, “iogurtes” e “sucos” à base de “leite de soja” não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. Dispositivos Legais: Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea “c”; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado “leite de soja”, não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como “compostos lácteos”. Portanto, “iogurtes” e “sucos” à base de “leite de soja” não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. Dispositivos Legais: Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea “c”; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007.

Nesse sentido, corretamente decidiu a DRJ, conforme destaque os trechos a seguir:

Assim, diferentemente do alegado pela insurgente, tenho que a Fiscalização agiu adequadamente ao apontar as vendas dos produtos consideradas, de forma errônea, como indevidamente tributadas pelo contribuinte, discriminando-as no Anexo XVI ao Relato Fiscal, à fl. 2.877 (Arquivo Não-paginável - Anexos ao Relatório Fiscal dos Autos de Infração).

Isto posto, não há falar em prejuízo algum causado ao contribuinte para que pudesse apresentar sua defesa. Nesse passo, caberia à impugnante, comprovar que as vendas dos produtos apontados pela Fiscalização no Anexo XVI do Relato Fiscal, não deveriam sofrer a tributação da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, seja por estarem enquadrados na alíquota zero das contribuições ou em razão de outra situação qualquer que elidisse sua tributação, o que não foi feito em sua peça de resistência.

Ao contestar situações apuradas pela Fiscalização, incumbe à impugnante o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda de constituir o crédito, nos termos do artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

2.4. Da incidência do PIS e da COFINS sobre o creme de leite comercializado

Com relação à incidência das contribuições sobre o creme de leite comercializado, a DRJ entendeu por manter a glosa realizada pela Fiscalização, já que este não poderia ser qualificado como produto lácteo submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04.

Quanto a este ponto, entendo assistir razão à DRJ.

O art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04, assim dispõe:

Art.. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)XI- leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semi desnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e **compostos lácteos** e fórmulas infantis, **assim definidas conforme previsão legal específica**, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano;(Redação dada pela Lei nº 11.488,de2007)

Verifica-se que o próprio dispositivo legal faz referência direta à definição em previsão legal específica, de modo que para análise da questão é necessário recorrer-se à legislação específica. Assim, ao contrário do que afirma a Recorrente, é necessário buscar a definição estabelecida na Instrução Normativa nº 28 de 12/06/2007 / MAPA - Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento:

ANEXO REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE COMPOSTO LÁCTEO 1. ALCANCE 1.1.OBJETIVO: estabelecer a identidade e os requisitos mínimos de qualidade que deve atender o produto Composto Lácteo destinado ao consumo humano.

1.2. ÂMBITO DE APLICAÇÃO: o presente Regulamento refere-se ao produto Composto Lácteo destinado ao comércio nacional e internacional.

2. DESCRIÇÃO 2.1. DEFINIÇÃO: Para efeito de aplicação deste Regulamento Técnico, adotam-se as seguintes definições:

2.1.1. **Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite** (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto.

2.1.1.1 Composto Lácteo ou Composto Lácteo sem Adição: é o produto definido no subitem 2.1.1, em cuja elaboração seja(m) empregado(s) exclusivamente produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2). O produto final deve apresentar 100% (cem por cento) massa/massa (m/m) de ingredientes lácteos.

2.1.1.2 Composto Lácteo com Adição: é o produto definido no subitem 2.1.1, em cuja elaboração seja(m) empregado(s) produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não lácteas (3). O produto final deve apresentar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) de ingredientes lácteos.

Sobre a necessidade de observância de tal definição para fins de enquadramento do produto como composto lácteo sujeito à alíquota zero, é importante destacar a Solução de Consulta nº 123 - SRRF10/Disit, de 28 de junho de 2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS BEBIDAS E COMPOSTOS LÁCTEOS. ENQUADRAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. **Para ser enquadrado no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, como “bebidas e compostos lácteos”, o produto deve atender as exigências estabelecidas nos atos normativos emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e se destinar ao consumo humano ou à industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano.** Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP BEBIDAS E COMPOSTOS LÁCTEOS. ENQUADRAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. Para ser enquadrado no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, como “bebidas e compostos lácteos”, o produto deve atender as exigências estabelecidas nos atos normativos emitidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, e se destinar ao consumo humano ou à industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. Dessa forma, nenhuma ressalva há que ser feita na decisão recorrida e no lançamento efetuado quanto ao desenquadramento dos produtos “creme de leite” e “leite condensado” como sendo aqueles a que se refere o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, não se enquadrando na hipótese de redução a zero das alíquotas do PIS e COFINS.

No caso dos autos não há dúvida, portanto, de que o creme de leite, justamente por não ser um produto em pó, não pode ser considerado como composto lácteo, não fazendo jus, portanto, à incidência alíquota zero.

Nesse sentido, destaco decisão unanime quanto ao tema, proferida por este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 28/02/2009, 01/04/2009 a 31/12/2009 CREME DE LEITE. LEITE CONDENSADO. ALÍQUOTA ZERO. NÃO ENQUADRAMENTO.

A venda de leite condensado e creme de leite não se enquadra na hipótese, estabelecida pelo inciso XI do art. 1º da Lei nº10.925, de 2004, de redução a zero da alíquota do PIS/Pasep, por não se enquadrar no conceito de composto lácteo.

(Acórdão nº 3402 005.600 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção – Conselheiro Relator Rodrigo Mineiro Fernandes)

Dessa forma, mantenho a decisão de piso, quanto a este ponto.

2.5. Da incidência do PIS e da COFINS sobre pães

Quanto a este item, entendeu a DRJ que de acordo com o definido pelo inciso XVI, art. 1º, da Lei nº 10.925/2004, o pão comum deveria ser composto estritamente pelos ingredientes listados na exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008 (farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar), mantendo, assim, a glosa realizada pela Fiscalização.

A recorrente, no entanto, defende a não incidência do PIS e da COFINS sobre os pães comercializados, em razão de sua qualificação enquanto pão comum (NCM 1905.9090 Ex01), submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/04. Sustenta que, na ausência de definição legal do conceito de “pão comum” para fins de aplicação do benefício fiscal, utilizar-se-ia as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (“NESH”) que classifica como “pão comum” aqueles itens que “frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal”.

Sobre a referida controvérsia, destaco voto esclarecedor de relatoria da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, no Acórdão nº 3402-007.321, proferido 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento:

A lide posta sob análise no presente processo se refere a identificar se as mercadorias produzidas pela empresa, relacionadas no relatório deste voto, podem ser identificadas como pão comum para a utilização da alíquota zero do art. 1º, XVI, da Lei n.º 10.925/2004, incluído pela Medida Provisória n.º 433/2008, convertida em lei pela Lei n.º 11.787/2008:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (Incluído pela Medida Provisória nº 433, de 2008, convertida pela Lei nº 11787, de 2008)

A leitura do dispositivo evidencia que, ao contrário do que pretende a Recorrente, a interpretação da NESH não é suficiente para amparar o seu direito, vez que o que a empresa pretende é que seus produtos sejam enquadrados no Ex 01 da posição da NCM 1905.90.90 trazido na TIPI.

Com efeito, a posição 1905.90.90 se refere de forma geral às “Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pasteleria - Produtos de padaria,

pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes - Outros – Outros” *Somente a posição ex 01 se refere ao pão comum.*

fiscalização se respalda na solução de consulta emitida em face do próprio sujeito passivo (Solução de Consulta n.º 77/2012), cuja principal motivação foi o conceito de pão comum trazido na própria Exposição de Motivos da mencionada Medida Provisória n.º 433/2008, que expressa:

2.A proposta objetiva reduzir o impacto no preço do pão comum dos aumentos de custos relativos a insumos e transporte. Entende-se por "pão comum" o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar. Com esta medida garante-se que não faltará o pão de trigo na mesa do brasileiro, item indispensável a sua dieta. (EMI Nº 00074/2008 - MF/MT - grifei)

A referida solução de consulta foi ementada nos seguintes termos

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória nº 433, de 2008. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XVI; Exposição de Motivos à MP nº 433, de 2008 (EMI nº 00074/2008- MF/MT). ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ALÍQUOTA ZERO. PÃO COMUM. A alíquota zero da Contribuição incidente sobre a receita bruta de venda no mercado interno do pão comum a que se refere o inciso XVI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente ao pão obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, tal qual definido na exposição de motivos à Medida Provisória nº 433, de 2008. Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso XVI; Exposição de Motivos à MP nº 433, de 2008 (EMI nº 00074/2008- MF/MT).

(...)

E ao contrário do que sustenta a Recorrente, mostra-se plenamente cabível considerar a exposição de motivos para verificar o conceito de “pão comum” e a extensão da alíquota zero do PIS e da COFINS prevista pelo legislador. Ainda que o conceito de “pão comum” não esteja expressamente indicada no texto normativo, ele poderá ser depreendendo de outros textos admitidos pela legislação como de cunho informativo legislativo (textos jurídicos que compõem o processo legislativo), como a exposição de motivos.

Em conformidade com o Decreto n.º 4.176/2002, que regulamenta a Lei Complementar n.º 95/1998 quanto à elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, a exposição de motivo é identificada dentro do processo legislativo como requisito para o encaminhamento de projeto de atos normativos (abrangendo tanto leis como decretos), para justificar, fundamentar e explicitar as razões para sua aprovação:

Art. 37. As propostas de projetos de ato normativo serão encaminhadas à Casa Civil por meio eletrônico, com observância do disposto no Anexo I, mediante exposição de motivos do titular do órgão proponente, à qual se anexarão:

I - as notas explicativas e justificativas da proposição, em consonância com o Anexo II;

II - o projeto do ato normativo; e

III - o parecer conclusivo sobre a constitucionalidade, a legalidade e a regularidade formal do ato normativo proposto, elaborado pela Consultoria Jurídica ou pelo órgão de assessoramento jurídico do proponente.

§ 1o A exposição de motivos e o parecer jurídico conclusivo serão assinados eletronicamente.

§ 2o A proposta que tratar de assunto relacionado a dois ou mais órgãos será elaborada conjuntamente.

§ 3o Na hipótese do § 2o e sem prejuízo do disposto no caput, os titulares dos órgãos envolvidos assinarão a exposição de motivos, à qual se anexarão os pareceres conclusivos das Consultorias Jurídicas e dos órgãos de assessoramento jurídico de todos os proponentes.

§ 4o As Consultorias Jurídicas dos Ministérios manterão permanente interlocução com a Consultoria-Geral da União na elaboração de projetos de atos normativos, inclusive enviando-lhe cópia dos projetos encaminhados à Casa Civil.

Exposições de Motivos

Art. 38. A exposição de motivos deverá:

I - justificar e fundamentar a edição do ato normativo, de tal forma que possibilite a sua utilização como defesa prévia em eventual arguição de inconstitucionalidade;

II - explicitar a razão de o ato proposto ser o melhor instrumento normativo para disciplinar a matéria;

III - apontar as normas que serão afetadas ou revogadas pela proposição;

IV - indicar a existência de prévia dotação orçamentária, quando a proposta demandar despesas; e

V - demonstrar, objetivamente, a relevância e a urgência no caso de projeto de medida provisória.” (grifei)

Desta forma, a finalidade pretendida pelo legislador e os conceitos que o orientaram poderão ser depreendidos da exposição de motivos, eis que exigida legalmente dentro do processo legislativo. Inexiste qualquer mácula de ilegalidade neste raciocínio.

E foi exatamente com fulcro no conceito da exposição de motivos da MP 433/2008 que essa mesma lide já foi julgada por esta turma, em

composição anterior, confirmando o entendimento trazido pela fiscalização no Auto de Infração. É o que se depreende do Acórdão n.º 3402-003.824, de 20/02/2017, de relatoria do então Conselheiro Antônio Carlos Atulim:

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
Ano-calendário: 2009 (...) PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. **“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.** Recurso voluntário negado. (Número do Processo 15586.720960/2013-56 Data da Sessão 20/02/2017 Relator Antonio Carlos Atulim Nº Acórdão 3402-003.824 - grifei)*

Essa mesma posição foi recentemente reiterada na Solução de Consulta COSIT nº 98.172/2019, que expressa:

*Assunto: Classificação de Mercadorias **Código NCM: 1905.90.90, sem enquadramento no Ex 01 da TIPI** Mercadoria: Pão tipo hot dog, vitaminado, constituído de farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, gordura vegetal, fermento biológico, glúten, sal, emulsificantes, melhorador de farinha, conservante, vitaminas, ferro e zinco, acondicionado em embalagens de plástico com peso líquido total de 400 g. Dispositivos Legais: RGI/SH 1, RGI/SH 6 e RGC 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992 e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.*

(...)

13 Percebe-se que a dúvida da consulente reside em saber onde enquadrar os produtos que menciona, mais notadamente em saber se estes pertencem ao Ex 01 do código 1905.90.90. Para tanto, e tendo em vista o relatado acima, torna-se relevante verificar o conteúdo das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), com texto consolidado pela IN RFB nº 807, de 2008, relativas à posição 19.05. Sua letra A, item nº 1, informa que nessa posição encontram-se compreendidos “o pão comum que, freqüentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal”

*14 Já a Exposição de Motivos EMI Nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória (MP) nº 433, de 27 de maio de 2008, foi mais taxativa ao definir o conceito de “pão comum”. A MP nº 433, de 2008, foi, posteriormente, convertida na Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008, a qual alterou a Lei nº 10.925, de 2004, acrescentando-lhe o inciso XVI a seu art. 1º (o dispositivo analisado nesta consulta). **A citada exposição de motivos, em seu parágrafo 2º, diz que “...Entende-se por “pão comum” o produto alimentício, obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.”...***

*15 Essa definição, constante da Exposição de Motivos à MP nº 433, de 2008, é absolutamente fundamental à análise. O Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprovou a TIPI vigente à época da edição da MP nº 433, de 2008, **foi alterado pelo Decreto nº 6.465, de 27 de maio de 2008, o***

qual, por sua vez, foi o responsável pela criação do EX 01 do código de classificação NCM 1905.90.90. Essa alteração da TIPI se deu, justamente, para viabilizar a incidência da alíquota zero para o “pão comum” (instituída originalmente pela MP 433, de mesma data do Decreto n° 6.454, de 2008) que a partir desse momento teve sua classificação pinçada da NCM 1905.90.90 para o EX 01 dessa posição, sobre o qual passou a incidir a alíquota zero prevista no inciso XVI da Lei n° 10.925, de 2004, acrescentada a ela, conforme já exposto, pela MP n° 433, de 2008, posteriormente convertida na Lei n° 11.787, de 2008.

16 Desta forma, considerando que o EX 01 foi criado para possibilitar a concessão do benefício fiscal para o “pão comum”, a qualificação do produto alimentício como tal, presente na Exposição de Motivos da MP n° 433, de 2008, se torna de total relevância; afinal foi para isso que o destaque “EX” foi instituído e, portanto, deve ser considerado nos estritos termos da legislação que ensejou a sua criação. (grifei)

Assim, correto o enquadramento tarifário adotado pela fiscalização, em conformidade com o conceito trazido na exposição de motivos da Medida Provisória que estabeleceu a alíquota zero do PIS e da COFINS.

Transpondo tais premissas ao caso dos autos, tem-se, portanto, como correta a decisão de piso que manteve a glosa efetuada pela fiscalização sobre os seguintes itens:

Produto	Ingredientes
Pão Hot Dog Limiar 500g	Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, água, açúcar, fermento biológico, gordura vegetal, sal iodado, farinha de centeio, goma de tapioca hidratada e glúten de trigo.
Pão Plus Vita Hambúrguer 480g	Farinha de trigo fortificada com ferro e ácido fólico, açúcar, glúten, gordura vegetal, sal.
Pão Hambúrguer Plus Vita Gergelim 480g	Farinha de trigo fortificada com ferro e ácido fólico, açúcar, gergelim, glúten, gordura vegetal, sal.
Pão Wickbold Bisnaguinha Scooby 300g	Farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, fermento biológico, frutose, gordura vegetal, sal, farinha de soja, soro de leite, gema.

Tal tabela, trazida aos autos pela própria contribuinte, demonstra que os referidos pães, não são compostos estritamente por farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, o que, conforme já analisado, impede a sua classificação no NCM 1905.90.90 Ex 01da Tipi, não fazendo, assim, jus à incidência das contribuições à alíquota zero.

Dessa forma, nego provimento a este pedido.

2.6. Da incidência do PIS e da COFINS sobre venda de ingressos para o Cinema Lumière

No que tange ao crédito decorrente da venda de ingressos para o cinema Lumière, a r. decisão *a quo* entendeu por manter as glosas realizadas pela Fiscalização, ao argumento de

que tal receita, independentemente de sua denominação (comissão, revenda ou intermediação), é oriunda do exercício da atividade operacional da interessada, integrando o seu faturamento e, portanto, deveria compor a base de cálculo das contribuições.

A Recorrente, por sua vez, sustenta a não incidência do PIS e da COFINS sobre os valores registrados a título de intermediação, na medida em que se qualificariam como “receita de terceiros”. Ademais, afirma que não presta diretamente qualquer serviço de exibição cinematográfica, não possuindo auditórios, projetores, telas de projeção, películas audiovisuais ou qualquer outro item que lhe permita promover diretamente a exibição de filmes aos consumidores em seu próprio nome.

Sem razão a Recorrente.

De imediato, é preciso afastar o argumento esposado no acórdão recorrido, no sentido de que a integralidade dos valores recebidos deveria ser oferecida à tributação, ainda que fossem decorrentes de comissão por intermediação. Fosse essa a hipótese (de intermediação), então a receita deveria estar limitada à atividade efetivamente exercida pelo contribuinte.

Dito isso, o que importa para o caso dos autos é a identificação da natureza da operação subjacente. O argumento da Recorrente, no sentido de sua incapacidade de prestar serviços de exibição cinematográfica, em nada contribui para a compreensão da questão. Dessa premissa, que pode ser verdadeira, não decorre a conclusão de que a atividade desempenhada seria de intermediação. Para além disso, nada impede que a Recorrente adquira e revenda ingressos, o que pode ocorrer por uma infinidade de razões.

Ainda em sentido contrário à argumentação da Recorrente estão as provas dos autos. A utilização do CFOP 5102 (Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros) apenas reforça a natureza da operação, que não corresponde à pretendida em suas razões recursais. A propósito, parece que a classificação fiscal utilizada é uma decorrência do tratamento contábil dado às operações em seus controles internos. As telas do sistema SAP revelam que a Recorrente qualifica as transações como possuindo natureza de compra e venda, conforme abaixo.

1. Pedido de compra:

Operação: 1 Fatura | 5148646830 | 2017

Formecedor: B100019945
LUME EMPRESA CINEMATOGRAFICA EBRELI
AV ANHANGUERA 14404
74450-010 GOIANIA - GO
BRASIL
6232810463 | 9999999999
Cta.banc.: 110435-7
COOP CRED LIVRE ADM CENTRO BRASILEIRA

Dados Básicos | Pagamento | Detalhes | Imposto | Imp.ret.fo...

Data da fatura: 06.11.2017 | Referência: 91-1
Data lançamento: 07.11.2017
Montante: 315.000,00 | BRL | Calcular IVA
Montant.imposto: 0,00
Bus.pl./sec.cd.:
Texto:
Condiç.pgto.: 30 Dias liquido
Data base: 07.11.2017

Referência ao pedido

Item	Montante	Quantidade	U...	Pedido	Item	nº doc...	Txt.pedido
1	315.000,00	35.000 UN		5531007030 10			VALE INGRESSO CINEMA LUMIERE

ZPHC Pedido Mercad... | 5531007030 | Fornecedor: B100019945 LUME EMPRESA CIN... | Data doc.: 04.11.2017

EP. S.	Item	Material	Texto breve	Qtd.pedido	DT.remessa	P.Mes...	por	U...	Grp.Merc.	Car.
10	1454529	VALE INGRESSO CINEMA...		35.000 UN	07.11.2017	BRL	0,0000	UN	OUTROS AC./CENCO	BRASIL COMERCIAL

2. MIGO -> Registro em estoque para revenda:

Nº documento: 440616638 | Empresa: BR02 | Exercício: 2017
Data documento: 06.11.2017 | Data lançamento: 07.11.2017 | Período: 11
Referência: 91-1 | Nº geral:
Moeda: BRL | Existem textos: | Grp.ledgers:

Empr. CL	Razão	Conta	Denominação	Montante	D. CI	Centro custo	Atribuição
1 BR02 99	1160010	1160010	Estoque Para Revenda	315.000,00	S		20171107
2 BR02 96	2144100	2144100	Transfórn EM/EF	315.000,00	H		5531007030
				0,00			

3. MIRO -> Registro Fatura

Nº documento: 251055959 | Empresa: BR02 | Exercício: 2017
Data documento: 06.11.2017 | Data lançamento: 07.11.2017 | Período: 11
Referência: 91-1 | Nº geral:
Moeda: BRL | Existem textos: | Grp.ledgers:

Ledger 0L

Doc.: 251055959 | Exercício: 2017 | Período: 11

Empr. ItLd.	CL	Razão	Conta	Denominação	Montante	D. CI	Centro custo	Uleg
1 BR02 000001	31	2122000	2122000	FORNECEDORES MERCA...	315.000,00	H Z5		L552
2 BR02 000002	86	2144100	2144100	Transfórn EM/EF	315.000,00	S Z5		L552
					0,00			

Não se pode negar que o registro contábil não vincula a qualificação jurídica do fato patrimonial, ponto sobre o qual há pronunciamentos jurisprudenciais diversos, inclusive do STF. No entanto, afirmar a primazia da substância jurídica para a definição dos efeitos tributários não equivale à possibilidade de uma negativa geral de relevância da contabilidade para o direito. Tal hipótese negaria vigência à própria importância atribuída às regras contábeis pelo legislador doméstico (Lei 6.404/76, art. 177; Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 6º, por exemplo).

No caso dos autos, inclusive, o que pretende a Recorrente não é a prevalência da norma jurídica (em detrimento do regime contábil), mas invocar a incorreção de sua escrita contábil, com reflexos sobre as obrigações acessórias que dela decorreram. Na medida em que a contabilidade é relevante meio de prova a favor e contra o contribuinte (Decreto-Lei n. 1.598/77,

art. 9º), invocar erro técnico na elaboração de suas Demonstrações Financeiras pressupõe um standard de prova robusto, o que não parece ser a hipótese presente.

Assim, voto por negar provimento a este pedido, mantendo a glosa realizada pela fiscalização.

3. Das receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação (descontos e bonificações comerciais)

No que se refere às receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação, entendeu a DRJ que as bonificações em mercadorias teriam natureza de doação e deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições, por constituírem receita. Ademais, sustentou que os descontos concedidos, após a emissão da nota fiscal de venda, e em função do posterior preenchimento de condições, também constituíram receita e, portanto, deveriam ser incluídos na base de cálculo das referidas contribuições.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os descontos e bonificações por ela recebidos possuem natureza de redução de custo e não estariam, portanto, vinculados a evento futuro e incerto. Por essa razão, estariam presentes os elementos caracterizadores da incondicionalidade do desconto, o que deveria levar à impossibilidade de sua tributação pelo PIS/Cofins.

A questão precisa estar bem delimitada para que possa ser resolvida.

De plano, convém mencionar que a caracterização de uma operação como possuindo a natureza de desconto incondicional afasta a incidência dos tributos que incidem sobre receita, do que se encarregou expressamente o legislador ordinário. A propósito, basta conferir-se o art. 1º, § 3º, inciso V, alínea a, das Leis nºs Lei 10.637/02 e 10.833/03, ao atestarem que *“não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, as receitas referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.”*

A meu sentir, trata-se de previsão legal de caráter meramente explicativo. De fato, na medida em que no bojo da própria transação comercial há a concessão de um desconto pelo vendedor ao comprador, que não depende do cumprimento de qualquer condição por esse último, o que se tem é uma redução da receita auferida pelo primeiro. Logo, o desconto impede a percepção do rendimento, o que necessariamente afasta a incidência.

Vale destacar que a previsão normativa mencionada atua no plano do vendedor, pois é aquele que está na posição contratual de auferir a receita. Ou seja, uma vez que ele tenha renunciado a uma parcela do seu preço, a receita precisa ser considerada na exata medida da dimensão econômica atribuída à operação pelas partes, sob pena de as contribuições incidirem sobre riqueza inexistente.

O caso dos autos não diz respeito a essa hipótese, pois o que se discute é o efeito, sob a perspectiva do comprador, decorrente de ajustes comerciais diversos promovido entre as partes (comprador e vendedor), no bojo de relações contratuais de natureza complexa. Dito de

outro modo, no contexto de uma determinada relação comercial, o fornecedor confere vantagens comerciais quando atendidas determinadas condições, o que pode passar por efetivos descontos a posteriori (redução do preço, i.e.), como também por bonificações, em mercadorias ou em dinheiro.

O que diferencia essas hipóteses do desconto incondicionado previsto em lei é o fato de a repercussão econômica incidir sobre o patrimônio do comprador. Em outras palavras, em virtude do acordo comercial entabulado, o comprador percebe uma redução do custo médio dos bens adquiridos, o que pode ocorrer por meio de um desconto comercial, do recebimento de uma quantidade maior de mercadorias, ou até mesmo pelo recebimento de valor em dinheiro. De relevante, o fato de que a forma não é capaz de alterar a substância. Em todos esses casos, tem-se uma redução do custo incorrido, o que afeta positivamente o patrimônio.

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

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

O principal fundamento decorre da própria materialidade das contribuições em referência. Elas incidem sobre elementos positivos incorporados, em caráter definitivo, ao patrimônio. Desse conceito não decorre, por exemplo, que o efeito patrimonial como um todo precise ser igualmente positivo, na medida em que o acréscimo líquido de riqueza ao patrimônio de pessoas jurídicas (lucro) é representativo de materialidade diversa, a renda. Ou seja, basta que tenha sido auferida receita, sendo desimportante os custos a essa associados.

Na sequência do raciocínio empreendido acima, elementos negativos não podem ser qualificados como receita, em uma espécie de conceituação por diferença (redução do custo como representativo de receita, i.e.). É dizer, ter-se-ia ocorrido o fato gerador quando o contribuinte auferisse receita (elemento positivo) e quando reduzisse a sua despesa (elemento negativo). Fosse essa a regra de competência, então as contribuições não estariam incidindo apenas sobre receitas, o que violaria o seu conceito constitucional e a respectiva definição legal.

A presente discussão já foi objeto de manifestações diversas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A propósito das bonificações, verifica-se que estas foram enquadradas como uma espécie de desconto comercial concedido no contrato de compra e venda, em que se pactua a entrega de uma quantidade maior de mercadorias, se comparada à originalmente contratada, mas sem que haja uma alteração no valor da operação.

“A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.” (Recurso Especial nº 1.111.156/SP)

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

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

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

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

[...]

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

A rigidez de conceitos, inerente ao sistema tributário nacional e detalhadamente disciplinada pela Constituição, não autoriza tal maleabilidade, porquanto a interpretação da regra tributária deve guardar pertinência com o critério eleito pela lei para mensurar o aspecto material da hipótese de incidência – in casu, a receita bruta –, não sendo possível alçar, em um mesmo contexto fático e sem perda de coerência conceitual, idêntica

parcela correspondente ao patamar do desconto às bases de cálculo das contribuições devidas por ambos os contratantes, sob pena de ampliar o âmbito eficaz da norma de competência tributária e de contrariar o disposto no art. 110 do CTN, o qual obsta o exercício da discricionariedade do legislador tributário tendente a atribuir a institutos de direito privado, utilizados em normas de superior hierarquia, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

[...]

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

Diante do exposto, entendo que não há como prosperar os argumentos trazidos pela r. decisão de piso, já que analisado no caso concreto a substância econômica da operação e os acordos comerciais é possível concluir que os descontos e bonificações concedidos estão efetivamente vinculados a uma operação onerosa. E não só isso, que tais parcelas, por consistirem em redutores de custo, devem necessariamente ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, justamente por não se enquadrarem no conceito de receita.

Dessa forma, voto por dar provimento a este item para afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os descontos e bonificações mencionados, devendo ser cancelada a autuação neste ponto.

3.1. Da inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício

Por fim, sustenta a Recorrente a impossibilidade de incidência de Selic sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal, já que, nos termos do art. 61 da Lei nº 9430/96, incidem os juros apenas sobre os tributos e contribuições.

Sem razão à Recorrente.

Sobre o tema, aplica-se a Súmula CARF nº 108, segundo a qual “*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a tal pedido.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) cancelar as glosas relativas aos gastos com edificações e benfeitorias, devidamente comprovadas, conforme recalculado e ajustado nos anexos do relatório de diligência fiscal e (iii) afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os descontos e bonificações mencionados, devendo ser cancelada a autuação nestes pontos.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

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 Marina Righi Rodrigues Lara, ousou dela discordar quanto à sua decisão de afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os descontos e bonificações mencionados, cancelando a autuação neste ponto. Explico.

Consta do voto da ilustre Relatora os seguintes fundamentos para sua decisão:

3. Das receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação (descontos e bonificações comerciais)

No que se refere às receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação, entendeu a DRJ que as bonificações em mercadorias teriam natureza de doação e deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições, por constituírem receita. Ademais, sustentou que os descontos concedidos, após a emissão da nota fiscal de venda, e em função do posterior preenchimento de condições, também constituíram receita e, portanto, deveriam ser incluídos na base de cálculo das referidas contribuições.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os descontos e bonificações por ela recebidos possuem natureza de redução de custo e não estariam, portanto, vinculados a evento futuro e incerto. Por essa razão, estariam presentes os elementos caracterizadores da incondicionalidade do desconto, o que deveria levar à impossibilidade de sua tributação pelo PIS/Cofins.

(...)

A presente discussão já foi objeto de manifestações diversas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A propósito das bonificações, verifica-se que estas foram enquadradas como uma espécie de desconto comercial concedido no contrato de compra e venda, em que se pactua a entrega de uma quantidade maior de mercadorias, se comparada à originalmente contratada, mas sem que haja uma alteração no valor da operação.

“A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.” (Recurso Especial nº 1.111.156/SP)

Merece destaque, ainda, o fato de que em julgamento de caso bastante semelhante, da própria Recorrente (Recurso Especial nº 1.836.082/SE), o STJ, em 11/04/2023, determinou, por unanimidade, que os descontos e as bonificações (sem destaque na nota fiscal) concedidos por fornecedores, mesmo que condicionados ao cumprimento de certas obrigações contratuais, não configuram,

para aqueles que adquirem e revendem as mercadorias negociadas, receita bruta sujeita ao PIS e à Cofins.

(...)

Diante do exposto, entendo que não há como prosperar os argumentos trazidos pela r. decisão de piso, já que analisado no caso concreto a substância econômica da operação e os acordos comerciais é possível concluir que os descontos e bonificações concedidos estão efetivamente vinculados a uma operação onerosa. E não só isso, que tais parcelas, por consistirem em redutores de custo, devem necessariamente ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, justamente por não se enquadrarem no conceito de receita.

Dessa forma, voto por dar provimento a este item para afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os descontos e bonificações mencionados, devendo ser cancelada a autuação neste ponto.

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, respectivamente. Vejamos como a lei definiu a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, tributo objeto do presente processo, com a redação vigente à época (com redação idêntica na Lei nº 10.833/2003):

LEI 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços** nas operações em conta própria ou alheia **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - Referentes a:

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

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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 “bonificações” podem ser considerados dentro do conceito de “receitas”, auferidas pelo contribuinte e, assim, tributáveis pelas contribuições.

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, empresa varejista, adquire mercadorias junto aos seus fornecedores 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 das mercadorias 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, alguns fornecedores, por questões mercadológicas, de estratégias de venda e de marketing, firmam um “acordo comercial” por meio do qual pagam um determinado valor para o recorrente, concedem descontos em faturas e/ou enviam mercadorias em bonificação.

A transferência de patrimônio dos fornecedores para o recorrente (seja por meio de dinheiro em espécie, de bonificações em mercadorias ou de descontos em compras futuras ou em faturas existentes) 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.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

(...)

8.1. A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978:

IN SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978

4. - A receita líquida de vendas é a receita bruta de vendas e serviços diminuída (...) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente (...).

(...)

4.2 - 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.

(...)

9. 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 feição 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.

9.1. Depreende-se do supracitado 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 nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:

(...)

9.2. A repercussão tributária de uma doação recebida foi de há muito esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, a saber:

3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES

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

10. Logo, 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 em apreço, por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

BENS RECEBIDOS EM DOAÇÃO E POSTERIORMENTE VENDIDOS

11. 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/Pasep e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

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.

Mesmo com a conclusão de que a verdadeira natureza jurídica dos valores repassados pelos fornecedores para a recorrente não é de “reductor de custos”, mas sim de receita operacional, iremos prosseguir analisando a tese do recorrente de que tais pagamentos sejam bonificações, agora com base na jurisprudência do Poder Judiciário.

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 **não se caracterizam como redução de custo, mas sim como verdadeiro programa de incentivo/premiação de vendas**, ao contrário do que alega o recorrente. Logo, 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, NEGOU 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 2.178.685/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, Segunda Turma, julgamento em 30/10/2024:

No caso em tela, embora possam representar redução do preço ao consumidor, os descontos e as bonificações condicionais consistem em exigências estabelecidas em acordos empresariais - e, por óbvio, derivadas da manifestação de vontade das partes -, não relacionadas diretamente ao produto da venda das mercadorias, não podendo ser considerados como "descontos incondicionais" nos termos da 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 e as bonificações condicionais, vale dizer, não se referem ao objeto dos contratos de fornecimento, qual seja, a entrega contínua de mercadorias mediante pagamentos, a fim de que o varejista obtenha proveito econômico a partir da diferença entre o preço da aquisição e o preço de revenda. Em verdade, os descontos e as bonificações condicionais 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), do posicionamento e tratamento privilegiado nas gôndolas e nos estabelecimentos (aluguel de espaço e verbas para promotores de vendas, por exemplo).

Ou seja, tais descontos e as bonificações representam a remuneração pela fruição da estrutura disponibilizada pelos varejistas em decorrência dos potenciais benefícios para o escoamento dos bens e para a construção da marca dos fornecedores; e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins devida pelos primeiros (varejistas), por constituírem receita bruta, na forma do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, pela exploração do estabelecimento empresarial, e não redução dos custos de aquisição.

Não por outro motivo os valores relacionados aos descontos condicionais deixam de ser destacados nas notas fiscais das mercadorias, ao contrário do que ocorre com os descontos incondicionais.

Calha sublinhar, ainda, as retribuições descontadas diretamente no pagamento devido ao fornecedor pela varejista em razão da existência de créditos e débitos mútuos e, por conseguinte, da aplicação do instituto da compensação, nos termos do art. 369 do Código Civil.

Da mesma forma, as retribuições devidas aos varejistas podem ser adimplidas mediante dação em pagamento, nos termos dos arts. 356 e 357 do Código Civil, não havendo razão em distinguir, para fins de incidência do PIS/Cofins e de caracterização dos valores como receita, os "descontos" e as bonificações realizados em procedimento contábil e os "descontos" e as bonificações concedidos em mercadorias.

O valor correspondente às obrigações extintas por intermédio da dação em pagamento em mercadorias comporá a receita da pessoa jurídica por integrarem a sua atividade principal e, ainda que ausente o destaque nas notas fiscais, em virtude da determinação do preço da coisa dada em pagamento. Isso porque, cuidando-se os descontos e as bonificações de uma dívida de valor, são assegurados à varejista não apenas o quantum (múltiplos ou submúltiplos em unidade ideal do sistema monetário) representativo de determinado objeto em abstrato, mas também a confirmação de uma situação patrimonial por ocasião da liquidação da obrigação do fornecedor (ASCARELLI, Tullio. Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado. São Paulo: Quórum, 2008, p. 292-299).

Por isso, a Receita Federal do Brasil (RFB), na Solução de Consulta n. 57, de 15 de dezembro de 2022, manifestou o entendimento de que os valores correspondentes às obrigações extintas através da dação em pagamento em bens que integram o objeto principal das atividades da pessoa jurídica compõem a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Em síntese, a contribuição para o PIS e da Cofins incide não apenas sobre os descontos e as bonificações recebidos em dinheiro (pagamento), mas também incidirá sobre os descontos e as bonificações objeto de compensação contábil e sobre os descontos e as bonificações objeto de dação em pagamento, por também constituírem formas de adimplemento das obrigações.

(...)

A Segunda Turma teve a oportunidade de analisar a matéria, confirmando o entendimento ora exposto:

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

ii) 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.

iii) 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.

iv) 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.

v) 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**.

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

PROCESSIONAL 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 sabença, 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 e o recorrente citam, 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 despender 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.

De início, observo que, conforme precedentes do STJ transcritos alhures, o posicionamento da ministra Regina Helena foi vencedor apenas na Primeira Turma do STJ, **enquanto na Segunda Turma o entendimento é em sentido contrário**. Aliás, a própria ministra Regina Helena já tinha entendido pela incidência das contribuições sobre as bonificações, no julgamento do REsp 2.012.750/SC.

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

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares