



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721741/2017-46
ACÓRDÃO	9303-016.545 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL UNIDASUL DISTRIBUIDORA ALIMENTICIA S/A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

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

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

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

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pela negativa de

provimento, e o Conselheiro Alexandre Freitas Costa, que votou pelo provimento parcial em relação a duplicatas. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento, entendendo não se tratar de receitas as rubricas em debate, e o Conselheiro Alexandre Freitas Costa, que votou pelo provimento parcial, em relação a vantagens em pecúnia.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro – Relatora

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pelo Sujeito Passivo ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 3301-013.100, de 22 de agosto de 2023, fls. 2.142 a 2.161, assim ementado:

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é proibida apuração de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica destinados à revenda com alíquota zero. E permitida somente a manutenção dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas com alíquota zero, quando devidamente comprovados.

RECEITAS FINANCEIRAS. BÔNUS. DESCONTOS OBTIDOS. DESCONTOS CONDICIONADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. DECRETO 5442/2005. APLICABILIDADE.

As receitas auferidas a título de descontos obtidos devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições por se tratarem de desconto condicionado e, portanto, receita financeira sujeita à alíquota zero à época dos fatos.

JUROS. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N° 108. APLICABILIDADE.

"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: 01/01/2013 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS MONOFÁSICOS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é proibida apuração de créditos relativos à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica destinados à revenda com alíquota zero. E permitida somente a manutenção dos créditos decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas com alíquota zero, quando devidamente comprovados.

RECEITAS FINANCEIRAS. BÔNUS. DESCONTOS OBTIDOS. DESCONTOS CONDICIONADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. DECRETO 5442/2005. APLICABILIDADE.

As receitas auferidas a título de descontos obtidos devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições por se tratarem de desconto condicionado e, portanto, receita financeira sujeita à alíquota zero à época dos fatos.

JUROS. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N° 108. APLICABILIDADE.

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

Consta do dispositivo do acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para conceder a exclusão da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes dos descontos obtidos, por se tratar de desconto condicionado e, portanto, receita financeira sujeita à alíquota zero à época dos fatos. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Júnior, Sabrina Coutinho Barbosa e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que davam parcial provimento em maior extensão, para excluir da base de cálculo as receitas decorrentes das bonificações. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior.

As bonificações ora em litígio referem-se a:

Em atendimento aos Termos de Intimação, o contribuinte apresentou esclarecimentos acerca dos acordos promocionais firmados com seus fornecedores. Trata-se de concessões feitas ao comprador pelo fornecedor para diminuir o preço da coisa ou entregar quantidade maior. Geralmente são vinculados ao desempenho de vendas, veiculação de propagandas, alteração de preços do mercado, estratégias promocionais como a exposição de mercadoria.

Os principais tipos de acordos promocionais são vinculados a:

- a) Interesse do fornecedor em aumentar as vendas;
- b) Interesse do fornecedor em introduzir novo produto no mercado;
- c) Interesse do fornecedor em equalizar a margem de custo;
- d) Necessidade de escoamento de produto próximo à data de validade ou por saída de linha;
- e) Desinteresse do fornecedor em recolher produtos vencidos ou deteriorados;
- f) Interesse do fornecedor em divulgar seu produto em encarte da empresa ou de participar em promoções de inauguração, reinauguração, aniversário de lojas ou datas especiais (Natal etc.);

Esclareceu ainda que os acordos, em geral, são informais e comprovados mediante os demonstrativos apresentados. Apresentou, entretanto, contrato firmado com a Melitta do Brasil Indústria e Comércio Ltda., dispondo as metas e a respectiva remuneração (fls. 151 a 153). Por exemplo, entre outros, será devido 1,5% em depósito sobre o faturamento net (sem IPI, ICMS e ST) do mix de produtos vendidos pelo fornecedor em retribuição ao “aluguel” de ponta de gôndola.

(...)

Diante do exposto, cabe analisar se o entendimento do contribuinte é o mais adequado. Segundo ele, seriam tributáveis apenas as receitas auferidas com os acordos operacionais que implicam o ressarcimento de despesas. Já as bonificações em mercadoria seriam meros redutores de custos. Inicialmente, cabe destacar que, no momento em que o contribuinte auferir a receita decorrente dos acordos operacionais, ele ainda não tem conhecimento de qual forma será feita a quitação pelo fornecedor, se mediante entrega de mercadorias bonificadas, compensação de títulos ou pagamento em espécie. Por isso, no momento em que as condições acertadas com o fornecedor são implementadas, a contabilização inicial é a débito da conta patrimonial ativa – representando a criação de um ativo de propriedade da fiscalizada contra seu fornecedor – e a crédito das diversas contas de resultado citadas no item 2.4.1. Ou seja, no momento em que a receita é auferida e, portanto, deve ser registrada em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, ainda não se sabe qual a forma de quitação.

Posteriormente, por acerto entre as partes, é definida a forma de quitação. De pronto, podemos verificar que os valores oferecidos à tributação pelo contribuinte no Bloco F da EFD Contribuições (ver Tabelas 1 a 4) são muito inferiores ao valor recebido em dinheiro ou mediante compensação de títulos (ver Tabela 5). Como se verifica na Tabela 5, os valores quitados mediante entrega de mercadorias bonificadas (hipótese em que se admite tratar-se de mera redução de custo e não receita tributável) são relativamente pouco relevantes (reiteramos,

não obstante, que a Tabela 5 apresenta os valores no momento da quitação e não da realização da receita).

(...)

No caso em tela, temos a criação de um ativo (direito da fiscalizada contra seus fornecedores) que tem sua contrapartida registrada em contas de resultado. O próprio contribuinte já classificou contabilmente como receita os valores auferidos a título de acordos promocionais. Destaque-se ainda que não se trata de descontos incondicionais informados em nota fiscal, nos termos da IN SRF nº 51/78.

Destarte, não restam dúvidas de que a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte a título de “acordos promocionais” (independentemente da forma com que tais receitas sejam quitadas ou dos respectivos critérios e condições que tiveram que ser implementadas para consumação do direito da fiscalizada) devem integrar a base de cálculo das contribuições não cumulativas, ressalvada a possibilidade de se considerar como redução de custo apenas a efetiva entrega de mercadorias bonificadas (Coluna A da Tabela 5).

(...)

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 07, o contribuinte foi confrontado com as constatações acima referidas.

Em sua resposta, defendeu que as bonificações em mercadorias e os descontos comerciais seriam meros redutores de custo, não se confundindo com receita, portanto sendo incabível a tributação. Não se manifestou sobre a hipótese em que os pagamentos dos acordos promocionais são em dinheiro, situação majoritária que representa em torno de 75,96 % do valor recebido pela fiscalizada (as mercadorias bonificadas representam 8,14% e os descontos na quitação de títulos 15,9%), conforme demonstrado na Tabela 5. Tampouco apresentou qualquer ressalva relativa à quantificação dos valores apresentada naquela intimação.

Relativamente às mercadorias entregues em bonificação e que estão quantificadas na Coluna A da Tabela 5, a Fiscalização acatou as ponderações do contribuinte de que se trata de redução de custo. Essa parcela recebida em decorrência dos acordos promocionais não foi incluída na Base de Cálculo do lançamento de ofício que está demonstrada na Tabela 6. Já os descontos na quitação de títulos não são descontos incondicionais, sendo decorrentes de fatos supervenientes e caracterizam de forma clara hipótese de receita prevista no pronunciamento do CPC retrocitado, que considera receita a diminuição de passivo sem a correspondente redução do ativo.

(...)

De igual sorte, as receitas derivadas dos acordos promocionais pagas em dinheiro são receitas clássicas, estando presentes o aumento de ativo sem o

correspondente aumento de passivo, e a entrada de recursos novos no patrimônio da fiscalizada. O contribuinte solicitou a segregação da origem dessas receitas no que tange às particularidades da tributação dos produtos vendidos pelos fornecedores (monofásico, alíquota zero, substituição tributária) para que fosse dado o mesmo tratamento tributário das mercadorias adquiridas.

Diante do exposto anteriormente, descabe essa medida já que os valores auferidos (exceto a bonificação em mercadoria) não são redutores de custo vinculados diretamente a uma mercadoria, mas preenchem todos os requisitos contábeis para serem considerados como receitas autônomas.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto à natureza jurídica de receita das bonificações e dos descontos comerciais obtidos, sujeitando-se assim à incidência das contribuições sociais.

A legislação interpretada de forma divergente está consubstanciada no comando legal taxativo do § 1º do art. 1º das Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003; art. 1º do Decreto nº 5442/2005 e caput do art. 27 da Lei nº 10.865/04, porquanto não há como essa receita deixar de compor a base de cálculo da contribuição senão considerando ditos comandos inconstitucionais.

Insurge-se contra a decisão recorrida, pois esta considerou que os valores auferidos em decorrência de acordos promocionais compõem a receita tributável pelas contribuições sociais, por serem descontos condicionados. Mas atribuiu aos valores a natureza de receita financeira, sujeita à alíquota zero.

Indica como paradigma os acórdãos nº 9303-010.101 e 3201-002.387:

Acórdão nº 9303-010.10

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial

definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Acórdão n° 3201-002.387

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008. 2009

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008. 2009

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO

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

O Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2197/2203 deu seguimento ao recurso:

Cotejando os arestos confrontados, constata-se que há, entre eles, a similitude fático-jurídica mínima, permitindo o estabelecimento de uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida. Os acórdãos paragonados analisaram a natureza das receitas recebidas em decorrência de acordos comerciais entre o contribuinte, atuante no comércio de mercadorias, e seus fornecedores. E enquanto a decisão recorrida atribuiu-lhes a natureza de receita financeira, os paradigmas rechaçaram tal enquadramento.

Em contrarrazões, o contribuinte requer o não conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às condições segundo as quais o valor das bonificações recebidas pode ser deduzido da base de cálculo das contribuições sociais. Indica como paradigma os acórdãos n° 9303-013.338 e 3401-011.184:

Acórdão n° 9303-013.338

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

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

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.

Acórdão n° 3401-011.184:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2002 a 28/02/2002

INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/1998

Nos lermos já sedimentados pelo Supremo Tribunal Federal, não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não compreendidas no conceito de faturamento.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. EXCLUSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência do PIS/Pasep e da Cofins nos descontos ou bonificações uma vez que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo (Lei n° 10.833/2003, art. 2º, 3º, V, "a"; Lei n° 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Lei n° 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, "a"; Lei n° 9.715/1998, art. 3º, parágrafo único) e porque, ao bonificar ou descontar por liberalidade, a empresa promove uma doação de mercadoria ou valor, não auferindo qualquer receita desta operação.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 2314/2321 deu seguimento ao recurso, apenas em relação ao primeiro paradigma:

A decisão recorrida ensinou que, para as bonificações recebidas caracterizem-se como descontos incondicionais, faz-se necessário o implemento de duas condições: a) devem constar das notas fiscais emitidas pelo fornecedor, e; b) não dependam de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal. E, quanto ao caso concreto, concluiu que *"...as bonificações/ descontos obtidos dos fornecedores, em função de resultados financeiros em função de vendas realizadas sob determinadas condições devem integrar a receita passível de*

incidência do PIS e da COFINS não cumulativos, por se constituírem receita, devendo assim compor as suas bases de cálculo.”

(...)

Acórdão indicado como paradigma nº 9303-013.338 está assim ementado: (...)

A decisão considerou que, para caracterizar o desconto como incondicional, redutor do custo, basta que ele seja independente de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal, sendo irrelevante a existência da menção em nota fiscal exigida pela IN-SRF nº 51, de 1978.

Quanto aos descontos condicionais, defendeu serem aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-011.184 teve ementa lavrada nos seguintes termos: (...)

A decisão solveu controvérsia a respeito da efetiva comprovação da existência do indébito veiculado no PER, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do §1, art. 3.º da Lei nº 9.718, de 1998, que reconheceu que não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas não compreendidas no conceito de faturamento.

O Colegiado 3401 considerou que, mesmo na manifestação pós-diligência, o contribuinte repetiu defesa genérica, apoiando-se apenas no debate teórico sobre o conceito de receita, sem detalhar ou distinguir cada uma das diferentes contas consideradas como receita na diligência, quais sejam: Bonificações e Comissões - COM; Bonificações e Comissões - FAD; Comissões Diversas; Crédito Especial MBB/Veículos; Bonificações MBB/Veículos; Comissões Diversas/Veíc; e Outras Receitas Operacionais. Por essa razão, concluiu não ser possível certificar o preenchimento das condições para a descaracterização dos descontos e/ou bonificações de receita tributável pelo PIS e pela Cofins.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando a decisão recorrida e o Acórdão nº 9303-013.338, emerge o dissídio jurisprudencial quanto à necessidade de o desconto ser mencionado na nota fiscal para caracterizá-lo como incondicional.

Vê-se que ambas as decisões laboraram diante de valores cobrados dos fornecedores, decorrentes do desempenho das vendas, veiculação de propagandas, alteração de preços do mercado ou estratégias promocionais como a exposição privilegiada de mercadorias. E enquanto a decisão recorrida entendeu ser necessário que conste na nota fiscal de venda de bens ou na fatura de serviços, o paradigma julgou prescindível.

Divergência bem comprovada

Em tempo, a certificação de dissídio interpretativo entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 3401-011.184, haja vista a carência de similitude fático-jurídica, impeditiva do estabelecimento de uma base de comparação para fins de dedução da divergência suscitada.

Salienta-se que a decisão recorrida laborou no contexto normativo da não cumulatividade, como se comprova das referências legislativas feitas no arrazoado recursal (e.g., no § 34, o artigo 1o, §3º, inciso V, alínea "a" das Leis 10.637/2002 e n. 10.833/2003 ...", já apontadas na análise do adimplemento do pressuposto recursal contante do § 1º do art. 118 do RICARF. O Acórdão nº 3401-011.184, por outro lado, prolatado em processo de interesse de concessionária de veículos automotores, teve como panorama normativo a Lei nº 9.718, de 1998.

É noção comezinha, o dissídio jurisprudencial consiste na interpretação divergente da mesma norma aplicada a fatos iguais ou semelhantes, o que implica a adoção de entendimento conflitante para as mesmas regras de direito aplicadas a espécies semelhantes na configuração dos fatos embaixadores da questão jurídica posta em debate. Não há como caracterizar a divergência jurisprudencial se os acórdãos confrontados contemplam normas distintas.

Divergência bem caracterizada em face do Acórdão nº 9303-013.338.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional requer o desprovimento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Semíramis de Oliveira Duro**, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Conforme relatado, a decisão recorrida entendeu que os valores auferidos em decorrência de acordos promocionais compõem a receita tributável pelas contribuições sociais, por serem descontos condicionados. Mas atribuiu aos valores a natureza de receita financeira, sujeita à alíquota zero:

Aqui, que a primeira questão a ser enfrentada é saber se as bonificações ou descontos obtidos decorrente de acordos comerciais com fornecedores implicam ou não em um ingresso efetivo e variação positiva de seu patrimônio, e, neste contexto, se os descontos podem ou não ser considerados “descontos

incondicionais concedidos” e, portanto, que estes valores integrem ou não a base de cálculo do PIS e COFINS.

Pois, se considerado que esses descontos são incondicionais poderá o Contribuinte subtrair esses valores da base de cálculo, caso contrário, no entendimento que não são incondicionais, integrarão esses valores a base de cálculo.

Pois bem. Para que se possa caracterizar que essas bonificações são descontos incondicionais é necessário que se atenda as duas condições. A primeira é que constem da nota fiscal de venda dos bens, e, a segunda, que não dependam de evento posterior à emissão da nota fiscal.

Como bem justificou o julgador “a quo”, no caso presente ocorrem duas operações distintas: a venda da fabricante à Recorrente e, posteriormente, a depender do cumprimento de metas acordadas entre ambos, o recebimento de vantagens adicionais através da entrega de novas mercadorias (já considerada como redução de custo na ação fiscal), pagamento em moeda ou em desconto em duplicata a vencer.

Dai, auferida a vantagem acordada entre as partes (aproximadamente 76% do valor total dos bônus) ou mediante desconto em duplicatas (aproximadamente 16%) compreende fato alheio à cadeia de produção e venda dos produtos, merecendo ser considerada receita tributável pelas contribuições.

Aqui é certo que os descontos obtidos podem ser classificados em duas espécies: os descontos incondicionais (ou comerciais) e os descontos condicionais (ou financeiros).

Sendo que, o desconto concedido incondicionalmente representa uma redução do preço no ato da venda, devendo sempre constar da nota fiscal. Já o desconto condicional é aquele que depende de evento posterior à emissão da nota.

A bonificação, desde que vinculada a uma operação de venda e registrada na respectiva nota fiscal, corresponde a um desconto incondicional fornecido pelo vendedor ao comprador. No entanto, não é essa a situação ora sob análise.

De certo, a não caracterização dessas receitas como descontos incondicionais decorre do fato de que elas não foram formalizadas previamente ou no momento da aquisição da mercadoria para revenda, sendo dependentes da implementação de condições acertadas entre as partes.

É matéria pacífica, inclusive dentro deste Tribunal, que, apenas, os descontos incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, tais descontos são aqueles concedidos na nota fiscal, os quais não dependem de qualquer evento futuro e incerto, situação essa não corresponde com os fatos nestes autos, pois os descontos promocionais da Recorrente não se tratam de acordos promocionais acertados com os fornecedores de mercadorias, mas são

vinculados ao desempenho de vendas, à veiculação de propagandas, à alteração de preços do mercado ou a estratégias promocionais.

(...)

Com isso, entendo que as bonificações/ descontos obtidos dos fornecedores, em função de resultados financeiros em função de vendas realizadas sob determinadas condições devem integrar a receita passível de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos, por se constituírem receita, devendo assim compor as suas bases de cálculo.

Como fundamento legal tomo as disposições contidas no art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do artigo 1º de cada uma dessas leis.

Enfrentada a questão quanto a natureza das bonificações/ descontos obtidos para fins da composição da base de cálculo das contribuições, por sua vez, pugna a Recorrente, (se considerada receita), que as vantagens recebidas sejam tributadas como receitas financeiras para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Aqui assiste razão a Recorrente.

Como é sabido, o PIS e a COFINS não-cumulativos foram instituídos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a qual passou a prever suas hipóteses de incidências, bases de cálculo e alíquotas.

E no que pese seja tanto a instituição da alíquota zero quanto o restabelecimento das alíquotas para tais contribuições, efetuadas por meio de decreto, é mister registrar que assim decorreu por autorização legislativa prevista no artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004: "*O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar*".

Sendo assim, nos termos do art. 1º do Decreto 5442/2005, vigente à época dos fatos, tais receitas tiveram alíquotas reduzidas a zero, a saber:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Por outro lado, os acórdãos paradigmas afastam a natureza das bonificações como receitas financeiras:

Acórdão n° 9303-010.101

Como ficou demonstrado acima, todas as contas objeto da autuação caracterizam receita, pois decorrem do esforço produtivo da empresa. Resta, então, verificar se existia autorização legal para que o montante fosse excluído da tributação.

Segundo consta da Lei, no que concerne aos descontos, é permitida a exclusão daqueles concedidos em caráter incondicional, os quais não ocorreram nos presentes autos, apesar da denominação contábil utilizada pela contribuinte de “descontos”.

Os descontos incondicionais são os aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto, mediante liberalidade do vendedor, no caso, a contribuinte. Ocorre que, na hipótese, quem suporta o desconto é o próprio FORNECEDOR, por disposição unilateral da atuada, conforme consta dos contratos de fornecimento, em virtude de penalidades pelo descumprimento dos acordos, pela prestação de serviços ou como imposição para que os fornecedores possam colocar seus produtos nas lojas da contribuinte. Ressalte-se que a exclusão da base de cálculo é para o bonificador, não tendo qualquer efeito o desconto ser incondicional para o recebedor. Para este, qualquer desconto recebido, condicional ou incondicional, é tributável pelo PIS e COFINS.

(...)

Finalmente, defende a contribuinte que as receitas oriundas das contas objeto do lançamento consistem em receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005, o que não merece guarida.

Primeiramente, ainda que fossem receitas financeiras, são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo, pois, como visto, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Assim, como o lançamento se refere a fatos geradores apurados sob o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, é prescindível a classificação dos descontos, inclusive na forma de bonificações, como receita típica da empresa, uma vez que a Lei n° 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da EC n° 20/98, permitem a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS do total das receitas auferidas, independentemente da fonte (art. 1°).

Ademais, as receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005 são as advindas de empréstimos e financiamentos, nos termos do caput do art. 27 da Lei 10.865/04, o que não é o caso dos autos, pois se referem a receitas relativas à atividade empresarial definida no objeto social da empresa, não se confundido sequer com receita financeira.”

Acórdão n° 3201-002.387

A situação aqui é outra, pois não há desconto por liquidação antecipada de obrigações. Os valores recebidos em pecúnia pela contribuinte autuada têm, de fato, como entendeu a fiscalização, a natureza de prêmios/bonificações pagos por fornecedores em cumprimento das condições pré-definidas nos acordos celebrados com a contribuinte autuada. Todavia, não se qualificam como receita financeira, em ordem a possibilitar a aplicação da alíquota zero, motivo por que devem integrar a receita operacional do período de apuração do PIS/Cofins.”

A divergência está demonstrada, pois o acórdão concluiu por excluir da base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes das bonificações/descontos obtidos por se tratar de desconto condicionado e, portanto, receita financeira sujeita à alíquota zero à época dos fatos nos termos do art. 1º do Decreto 5.442/2005.

Por sua vez, os paradigmas consignaram que os descontos e bonificações de mercadorias devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, pois não se caracterizam como desconto incondicional, tampouco podem ser considerados receita financeira em ordem de possibilitar a alíquota zero.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

MÉRITO

No caso, há duas operações distintas: a venda da fabricante à recorrida e, posteriormente, a depender do cumprimento de metas acordadas entre ambas, o recebimento de vantagens adicionais através da entrega de novas mercadorias (já considerada como redução de custo na ação fiscal), pagamento em moeda ou em desconto em duplicata a vencer.

Logo, o recebimento da vantagem em moeda (aproximadamente 76% do valor total dos bônus) ou mediante desconto em duplicatas (aproximadamente 16%) compreende fato alheio à cadeia de produção e venda dos produtos, devendo ser considerado nova receita.

E tais vantagens recebidas não têm a natureza de receitas financeiras para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Isso porque, segundo art. 373 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) vigente à época dos fatos, consideram-se receitas financeiras os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa.

Assim, voto pelo provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Segundo o acórdão paradigma:

Quanto aos descontos condicionais, apenas refletindo que tais descontos são aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário. Prioritariamente, de certa forma, dependentes assim de evento posterior à aquisição de bens. Os descontos

condicionais são aqueles que dependem de evento posterior ao pagamento da compra dentro de certo prazo. O que, no presente caso, considerando os fatos, não há como se enquadrar como desconto condicional. Passadas singelas reflexões, ressurgindo ao caso vertente, tem-se que não houve qualquer menção de condição futura e incerta para a aplicação do desconto pelos fornecedores. E, ainda que a nota fiscal tenha sido emitida pelo valor total, constata-se que a recorrente não considerou o valor integral da mercadoria, aplicando o desconto tão logo a mercadoria tenha sido recebida. Tanto é assim que o lançamento do desconto observou o mesmo momento do registro da entrada – não estando, por evidente, sujeito a nenhuma condição futura.

Ora, no caso em comento, tão logo a mercadoria tenha sido recebida, o registro pelo adquirente é feito pelo valor do praticado, e não previsto – restando clara sua caracterização como desconto incondicional.

(...)

Em vista do exposto, considerando os eventos que suportam a concessão de desconto que, por sua vez, não dependem de condições futuras, entendo ser impossível, no presente caso, descaracterizá-lo como desconto incondicional somente pelo fato de não constar da nota fiscal.

Das Bonificações

Quanto a esse ponto, entendo que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, como dito alhures, devem ser registradas como redutores de custos.

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

A diminuição do custo não confere constituição de receita, vez que os bens bonificados não implicam também em valor maior de créditos no regime não cumulativo. Assim, as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de Cofins.

Como bem apontado pelo Despacho de Admissibilidade, a divergência está caracterizada:

A decisão recorrida ensinou que, para as bonificações recebidas caracterizem-se como descontos incondicionais, faz-se necessário o implemento de duas condições: a) devem constar das notas fiscais emitidas pelo fornecedor, e; b) não dependam de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal. E, quanto ao caso concreto, concluiu que “...as bonificações/ descontos obtidos dos fornecedores, em função de resultados financeiros em função de vendas

realizadas sob determinadas condições devem integrar a receita passível de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos, por se constituírem receita, devendo assim compor as suas bases de cálculo.”

(...)

Acórdão indicado como paradigma nº 9303-013.338 está assim ementado: (...)

A decisão considerou que, para caracterizar o desconto como incondicional, redutor do custo, basta que ele seja independente de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal, sendo irrelevante a existência da menção em nota fiscal exigida pela IN-SRF nº 51, de 1978.

Quanto aos descontos condicionais, defendeu serem aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário.

Diante disso, voto por conhecer do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

MÉRITO

As Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, nos seus art. 1º, estabelecem a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica. E, no art. 1º, §3º de cada uma dessas Leis, estão listadas as taxativas hipóteses de exclusões possíveis da base de cálculo das contribuições.

O “faturamento”, para fins de identificação da base de cálculo do PIS e COFINS, é o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, qual seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Saliente-se que as exclusões, deduções e isenções devem ser interpretadas restritivamente (art. 111 do CTN), assim sendo, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecerem a sistemática do PIS e da COFINS, dispuseram expressamente as hipóteses de dedução e exclusão de alguns valores da base de cálculo desses tributos, hipóteses nas quais não se encontram os valores pagos como “bonificações” nos termos em que praticados pelo Contribuinte e seus parceiros comerciais.

Os “descontos” sustentados pela empresa não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais se referem a 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.

Assim, as “bonificações” questionadas são receitas e integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Conclusão

Do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento. E, por conhecer do Recurso Especial do Sujeito Passivo e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Semíramis de Oliveira Duro