



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724014/2015-79
ACÓRDÃO	3302-014.556 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BROZAUTO VEICULOS E PECAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2011

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do entendimento fixado no REsp 1.221.170, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 531/2017, os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos; somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

Conforme entendimento pacífico do STJ, descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de

venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2011

CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170.

Nos termos do entendimento fixado no REsp 1.221.170, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o conceito de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica produtiva desempenhada pelo contribuinte.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 531/2017, os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos; somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

Conforme entendimento pacífico do STJ, descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca das Chagas Lemos e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento parcial para cancelar a autuação

sobre os valores recebidos a título de bonificações. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-014.555, de 19 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 11065.721167/2016-45, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou procedente o lançamento.

A exigência é referente ao crédito tributário de: i) COFINS no valor total de R\$ 292.161,39, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 01/2016, referente aos períodos de 01/2011 a 06/2011, com enquadramento legal exposto às fls. 1.189 e 1.190; ii) PIS no valor total de R\$ 63.429,68, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 01/2016, referente aos períodos de 01/2011 a 06/2011, com enquadramento legal exposto às fls. 1.182 e 1.183.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A 9^a Turma/DRJ08, contudo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a referida Impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário. O Acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/2011 a 06/2011

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve

ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFNMF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DO CREDITAMENTO. GASTOS NÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Nos termos do julgado do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 1.221.170/PR) e da previsão do inciso II do caput dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou prestação de serviço. Gastos havidos fora destas hipóteses não geram direito ao creditamento.

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS CONCEDIDOS PELOS FABRICANTES. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. BÔNUS NÃO INCLUÍDO. TRIBUTAÇÃO.

Os bônus conferidos pelas montadoras de automóveis aos seus concessionários, em função das vendas realizadas sob determinadas condições, caracterizam-se como receitas destes e, como tais, são sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para fins de apuração do PIS e da Cofins, as receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do bônus pagos pelas montadoras se sujeitam ao regime de apuração da pessoa jurídica beneficiária, não estando submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório para confirmar os fatos que alega em sua impugnação nos termos do art.36 da Lei nº 9.784/99 e do art.373 do CPC, Lei nº 13.105/15.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/2011 a 06/2011

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGFNMF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. GLOSA DO CREDITAMENTO. GASTOS NÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS AO PROCESSO PRODUTIVO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Nos termos do julgado do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial 1.221.170/PR) e da previsão do inciso II do caput dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo ou prestação de serviço. Gastos havidos fora destas hipóteses não geram direito ao creditamento.

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS CONCEDIDOS PELOS FABRICANTES. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. BÔNUS NÃO INCLUÍDO. TRIBUTAÇÃO.

Os bônus conferidos pelas montadoras de automóveis aos seus concessionários, em função das vendas realizadas sob determinadas condições, caracterizam-se como receitas destes e, como tais, são sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Para fins de apuração do PIS e da Cofins, as receitas das concessionárias de veículos decorrentes do recebimento do bônus pagos pelas montadoras se sujeitam ao regime de apuração da pessoa jurídica beneficiária, não estando submetidas ao regime concentrado de cobrança da contribuição, previsto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, tendo em vista não decorrerem da operação de venda de veículos pela concessionária, nem integrarem a operação antecedente de compra de veículos realizada por esta.

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. AUTO DE INFRAÇÃO.

É do Contribuinte o ônus de reunir e apresentar conjunto probatório para confirmar os fatos que alega em sua impugnação nos termos do art.36 da Lei nº 9.784/99 e do art.373 do CPC, Lei nº 13.105/15.

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando as alegações trazidas em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade, ao enquadramento das despesas glosadas no conceito de insumo e à omissão de receitas (comissões recebidas por venda direta de fábrica), transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

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

Como relatado, a controvérsia dos presentes autos pode ser dividida em dois principais pontos: (i) o enquadramento das despesas glosadas no conceito de insumo e (ii) a suposta omissão de receitas.

É o que se passa a analisar.

Do enquadramento das despesas glosadas no conceito de insumo

Antes de se adentrar especificamente no mérito de cada um dos itens glosados, são necessárias algumas considerações iniciais a respeito do conceito de insumo.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais. Adicionalmente, restou decidido que o conceito de insumo, para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência, tanto para negar créditos em determinadas hipóteses quanto para concedê-los em outras.

Diante desse contexto, concluiu-se pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz do princípio da não-cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam, por si só, inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos repetitivos, em acórdão de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu-se que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria válido o conceito de insumo objeto de julgamento pelo STJ.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. *Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
2. *O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos **critérios de essencialidade ou relevância**. Como se sabe, o Relator do citado

caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência."

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

*16. **Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente – cuja subtração implique a***

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-

se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a analisar as glosas objeto de discussão nos presentes autos:

- (i) impressos e artigos de escritório;
- (ii) serviços externos processamento de dados;
- (iii) serviços externos outros,
- (iv) despesas de treinamento;
- (v) seguros;
- (vi) telefones e fax;
- (vii) abatimentos sobre vendas

A esse respeito, a DRJ manteve as referidas glosas por entender que inexistiria nos autos demonstração inequívoca de que cada item glosado teria sido diretamente empregado na atividade econômica do contribuinte, apesar do reconhecimento de sua pertinência. Por essa razão, não seria possível enquadrá-los no conceito de insumo.

A Recorrente, por sua vez, sustenta o seguinte:

"37. Os créditos apropriados pelo contribuinte, e, glosados pela administração fazendária, foram rateados proporcionalmente as receitas decorrentes da prestação de serviços de oficina e da locação de veículos automotores, tal como previsto na legislação.

38. Insumo indispensável à locação de veículos é a confecção de contratos (material de escritório e impressos) e contratação de seguro dos carros locados. Ora, ilustres Julgadores, não se pode efetivar a locação de veículos sem contrato e sem seguro do veículo locado. Tais despesas são essenciais à prestação de serviços.

39. Ainda, foram anexados aos autos, demonstrando e comprovando a essencialidade das despesas, alguns contratos de locação de veículos firmados no período, onde consta expressamente a obrigatoriedade de contratação de seguro. O seguro é insumo indispensável e essencial na locação de veículos, atividade desenvolvida pela filial 03.

40. Da mesma forma, não pode o contribuinte, desenvolver suas atividades sem utilizar-se dos serviços de vigilância e limpeza; dos serviços de telefonia; materiais de escritório; processamento de dados, etc... Trata-se de segmento de mercado de grande competitividade entre as concessionárias, onde o destaque na qualidade e prestação dos serviços pode ser um diferencial na fidelização do cliente e manutenção da receita destes serviços. Exemplificando, o contribuinte mantém em seus cadastros os veículos vendidos, datas e seus proprietários (processamento de dados) que possibilita a identificação da necessidade de revisão dos veículos. O serviço de telemarketing (telefonia) faz contato com cliente para agendamento da sua revisão.

41. Vê-se, portanto, que para desenvolvimento da prestação de serviços de oficina, a despesa com o serviço de processamento de dados e telefonia é essencial e

relevante, razão pela qual está autorizada pelo artigo 3º das Leis supra referidas a manter o crédito em relação a tais serviços. Utilizando-se o critério sugerido pelo Exmo. Sr. Dr. Ministro Mauro Campbell Marques, caso retirássemos estas despesas – tese da subtração – inviabilizaria e/ou reduziria, em muito, a prestação de serviços de oficina.

42. Ainda, no desenvolvimento da prestação de serviços, é mister a manutenção da oficina limpa e segura, com contratação, inclusive de empresa especializada na retirada de material contaminado – exigido por lei.”

Como mencionado, para fins de enquadramento no conceito de insumo, deve ser realizada uma análise da atividade desenvolvida pelo contribuinte, com a finalidade de se aferir a presença dos critérios normativos, notadamente aqueles oriundos da jurisprudência do STJ.

No presente caso, a Recorrente faz referência a gastos por ela incorridos, sem se atentar para a correta demonstração dos requisitos necessários para a sua caracterização como insumo. Esse é um ônus do sujeito passivo, que precisa cuidar de fazer prova analítica da existência de vínculo direto, qualificado como essencial e relevante, entre o gasto pleiteado como crédito e a sua atividade produtiva.

Nesse sentido, andou bem a DRJ. Não se discute a pertinência dos dispêndios em questão (do contrário, certamente não teriam sido incorridos pelo contribuinte), mas apenas a impossibilidade de seu enquadramento como insumo. Conforme restou decidido pelo STJ, a necessidade do gasto – suficiente para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda – não gera a mesma consequência para fins de desconto de créditos de PIS/Cofins. Dito de outro modo, o insumo seria uma espécie de despesa necessária qualificada pelo critério da essencialidade. Ou seja, todo gasto essencial é necessário, mas a recíproca não é verdadeira.

No caso dos autos, embora esse seja um argumento apenas secundário, a própria literalidade da descrição dos gastos objeto de análise parece infirmar as razões trazidas pelo contribuinte. Ao que tudo indica, são gastos relacionados à sua atividade em sentido amplo, o que é insuficiente para a finalidade específica dos créditos de PIS e Cofins.

Assim, não tendo o contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, devem ser mantidas as glosas objeto do presente tópico.

Da omissão de receitas

Das comissões recebidas por venda direta de fábrica

Como relatado, entendeu a fiscalização que a contribuinte teria incluído, de modo indevido, como receita sujeita à alíquota zero valores correspondentes a comissões sobre vendas diretas. A DRJ seguiu esse mesmo entendimento, adicionando que a receita de venda dos veículos em questão já é contemplada pelo referido regime no bojo das apurações realizadas pela montadora.

A Recorrente, por sua vez, insiste em argumentar que tais receitas deveriam ser tributadas à alíquota zero. Alternativamente, pugna pelo seu tratamento como possuindo natureza de descontos, com o objetivo de mantê-las fora do âmbito de incidência do PIS e da Cofins.

A despeito dos relevantes fundamentos trazidos pela Recorrente, tenho que a decisão da DRJ não merece reparos. É de se notar que a peça recursal trata os valores em questão como sendo “correspondentes à comissão recebida da montadora em razão de venda direta de fábrica, intermediada pela concessionária” (fl. 1687). Ora, essa descrição promove justamente uma segregação lógica entre (i) a receita de venda do veículo (faturada da montadora para o consumidor final), sujeita à alíquota zero; e (ii) a remuneração recebida pela concessionária em razão de fato econômico diverso, consistente na intermediação da operação indicada no primeiro item.

Por essa razão, os valores recebidos pela Recorrente configuram receita própria, auferida em decorrência da intermediação de venda de veículos, em situação menos comum do que a habitual, na medida em que o faturamento para o adquirente do veículo ocorre diretamente da montadora, mas não subsumível às hipóteses legais de aplicação da alíquota zero. Para além disso, de modo diverso do que foi decidido no item anterior, aqui está-se diante de elemento positivo e não de uma redução de custo anteriormente incorrido, o que afasta qualquer possibilidade de enquadramento de tais valores como descontos.

Dessa forma, voto por manter a decisão recorrida quanto a esse ponto.

Quanto à incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos pela venda de veículos com preço rebaixado pela montadora, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com as vêniás de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado da Conselheira Relatora Marina Righi Rodrigues Lara, ouso dela discordar quanto a afastar a incidência do PIS e da Cofins sobre os valores recebidos pela venda de veículos com preço rebaixado pela montadora. Explico.

O voto da ilustre Relatora, em relação a este tema específico, foi proferido nos seguintes termos, em apertada síntese:

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**.

(...)

A presente discussão já foi objeto de manifestações diversas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A propósito merece destaque o julgamento do Recurso Especial nº 1.836.082/SE, em que 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.

(...)

Em termos mais concretos, a relação comercial existente entre cliente e concessionária realmente se estabelece por um valor inferior ao inicialmente pretendido. No entanto, isso ocorre porque **o custo da mercadoria revendida veio a ser ajustada, posteriormente à sua aquisição, pela própria montadora**. Dito de outro modo, a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dessa relação é mantida, quando o elemento preço precisa ser reduzido, por meio de uma correspondente redução do custo.

Por essas razões, tributar essas verbas pelo PIS/Cofins equivaleria a fazer incidir as referidas contribuições sobre elemento positivo inexistente (preço) **ou sobre elemento negativo (redução de custo)**. Nenhuma dessas hipóteses mostra-se compatível com a definição constitucional de receita.

Devo divergir desse entendimento. Consta do Relatório Fiscal que os valores recebidos pelo recorrente a título de “*bônus decorrentes da aquisição de veículos e autopeças da fábrica*” concedidos “*após a completa perfectibilização do negócio*” se caracterizam como receitas próprias das concessionárias, porém não foram incluídas na apuração da base de cálculo das contribuições.

A ilustre Relatora confirma que “*o custo da mercadoria revendida veio a ser ajustada, posteriormente à sua aquisição, pela própria montadora*”, e ainda afirma que “*o que se discute é o efeito, sob a perspectiva do comprador, decorrente de ajustes comerciais diversos promovido entre as partes*” e que “*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”.

Incialmente, 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.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), define “receita” nos seguintes termos:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)

Definições

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o

principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

Criado pela Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "*o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais*".

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

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

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

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de "receita" como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma **(i) de entrada de recursos ou (ii) aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade** e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(...)

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

(...)

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

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

’(...).

‘Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer 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”. 16^a 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, concessionária, adquire veículos junto à montadora por um preço específico, previamente negociado. Concretizado o negócio com a emissão da nota fiscal e a tradição (entrega do bem), está consumado o contrato de compra e venda. O custo incorrido pela empresa será registrado em sua contabilidade, e não poderá mais ser alterado, exceto em situações excepcionais, como na devolução de mercadorias, o que não é o caso aqui discutido.

O momento em que poderia haver a redução desse custo de aquisição dos veículos 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 “redutor de custo”.

Tempos depois de consumado o negócio jurídico, a montadora, por questões mercadológicas, de estratégias de venda e de marketing, decidiu “pagar” (na verdade, doar) um determinado valor para as concessionárias que venderem determinado modelo de veículo, por vezes especificando até mesmo o ano do modelo e as cores dos veículos cuja venda irá gerar o direito ao recebimento do “bônus”.

Não há qualquer dúvida de que se trata de negócio jurídico condicionado, ou seja, o “pagamento” do bônus somente ocorrerá se a concessionária conseguir vender determinados veículos. A natureza jurídica deste dispêndio realizado pela montadora, portanto, é de uma “promessa de doação onerosa ou condicional”, pois sobre ela há um encargo ou uma condição (a venda do veículo).

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

CAPÍTULO IV

Da Doação

Seção I

Disposições Gerais

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Capítulo IV

DA DOAÇÃO

1. Conceito e características

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

(...)

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

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

(...)

O elemento objeto da doação é a transferência de bens ou vantagens de um patrimônio para outro. A vantagem há de ser de natureza patrimonial, bem como deve haver ainda aumento de um patrimônio à custa de outro. É necessário que haja uma relação de causalidade entre o empobrecimento, por liberalidade, e o enriquecimento (*pauperior et locupletior*). O essencial é a existência de atribuição patrimonial. A aludida transferência de bens se perfaz, se se tratar de imóveis, por escritura pública e registro. O título endossável pode ser transferido mediante endosso e entrega ao donatário.

(...)

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

(...)

3. Promessa de doação

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

(...)

4. Espécies de doação

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

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

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

a evento futuro e incerto (art. 121). Enquanto este se não verificar, o donatário não adquirirá o direito.

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

Este “pagamento do bônus” somente ocorre depois que o encargo (ou condição) é implementado e a promessa de doação passa a ser devida pela montadora. A transferência de patrimônio (dinheiro) da montadora para a concessionária, 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 (acrúscimo 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 aufere 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 da 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 aufera 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. Cumple 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 jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições:

(...)

25. Com efeito, embora as receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos se encontrem submetidas à alíquota zero (tributação concentrada), as receitas financeiras auferidas pela consulente (submetida à apuração não cumulativa das contribuições) encontram-se sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015.

26. Não significa dizer que os descontos condicionais obtidos pela empresa possam configurar, em qualquer caso, receitas financeiras.

27. Tratando-se de desconto condicional obtido, a determinação da natureza da receita auferida depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre a consulente e seus fornecedores, nos termos das condições contratuais pactuadas, já que os descontos obtidos podem decorrer de acordo comercial que pretenda compensar o adimplemento antecipado do valor por ela devido ou oferecer compensação por metas alcançadas, reembolso de despesas com propagandas e promoções ou bonificações para custeio, dentre outros.

29. Tendo em vista que a consulta não descreve as condições estabelecidas em contraprestação à obtenção de descontos, cabe à consulente verificar a natureza das referidas receitas, a fim de aplicar as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, ou as demais alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo de incidência das contribuições.

Conclusão

30. Diante do exposto, conclui-se que:

30.1. Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos;

30.2. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo;

30.3. Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições;

30.4 Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores;

30.5. Desde 1º de julho de 2015, aplicam-se as alíquotas de que trata o Decreto nº 8.426, de 2015, às receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

30.6. Para fins de determinação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita decorrente desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Conclui-se, portanto, que a verdadeira natureza jurídica dos valores repassados pela montadora para a concessionária não é de “redutor de custos”, mas sim de “promessa de doação onerosa”.

Os Tribunais Regionais Federais, a quem compete a análise do acervo probatório (o STJ e o STF só se manifestam sobre questões de Direito), já fixaram que as bonificações discutidas neste processo **não se caracterizam como redução de custo, mas sim como verdadeiro programa de incentivo de vendas**, ao contrário do que alega o recorrente. Sejam tais valores caracterizados como promessa de doação onerosa, promessa de recompensa, redutor de custos, ou simplesmente “programas de incentivo/premiação de vendas”, como são mais referidos no Judiciário, a consequência tributária do recebimento destas quantias pelas concessionárias é a incidência do PIS e da COFINS, conforme os precedentes a seguir colacionados:

i) Tribunal Regional Federal da 5^a Região. Processo 0819381-02.2018.4.05.8100.

Órgão Julgador: 3^a 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, NEGO PROVIMENTO à apelação.

ii) Tribunal Regional Federal da 4^a Região. Processo 5043156-14.2018.4.04.7100. Órgão Julgador: 2^a 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, 2^a 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 4^a Região. Processo 5057656-56.2016.4.04.7100.

Órgão Julgador: 1^a 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, 2^a Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014)

A mesma linha de orientação é seguida pelo TRF da 4^a 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, 1^a 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. 1º, 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, 1^a Turma, Rel. Des. Federal Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 25/10/2013)

iv) Tribunal Regional Federal da 3^a Região. Processo 0026434-15.2015.4.03.6100. Órgão Julgador: 3^a 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 3^a Região. Processo 5000508-07.2021.4.03.6109.
Órgão Julgador: 4^a 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, inexiste 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 3^a Turma do CARF, ao julgar o processo nº 11516.720709/2013-64, na Sessão de 22/01/2019, entendeu pela impossibilidade de exclusão do PIS e da COFINS no caso de bônus à concessionária de veículos:

(...)

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

Mantida a r. sentença.

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

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

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

EMENTA

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

I - A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, corresponde ao total das receitas, compreendidas a receita bruta decorrente do produto da venda dos bens nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, nos termos dos arts. 1º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.

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

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

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

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

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

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

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

IX - Os valores correspondentes às obrigações extintas por formas de adimplemento diversas do pagamento, a exemplo da compensação e da dação em pagamento, compõem a receita da pessoa jurídica por integrarem a sua atividade principal.

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

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

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

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

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

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

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

Precedentes deste Tribunal e do STJ.

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

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

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

A IN SRF 51/1978 dispõe que "descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos".

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

É que a nota fiscal documenta a operação realizada.

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

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

A propósito (g.n.):

(...)

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

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

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

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado com o objetivo de ter reconhecida a constitucionalidade 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 precípua 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 5^a 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, 1^a TURMA, JULGAMENTO: 07/11/2019).

Em reforço dessa intelecção, 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, 2^a T., Rel. Min Castro Meira, DJ de 14.02.2005 e EREsp 508057/SP, 1^a Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004.2." (REsp nº 783184/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki) - "O valor referente aos descontos incondicionais deve ser excluído da base de cálculo do ICMS, sendo que os descontos condicionais a evento futuro não acarretam a redução da exação" (AgRg no REsp nº 792251/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão) – (...)

(REsp 873.203/RJ, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 17.4.2007, DJ 7.5.2007).

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

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

DECISÃO

Vistos.

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

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

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

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

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator):

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

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

(...)

Quanto ao mérito da controvérsia, tem-se que, de acordo com a afirmação da recorrente, a concessionária de veículos aufere 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 nº 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 RECURAL

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. Malheiros, 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, 30^a 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. III - 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 cita, em reforço à sua tese, o voto da ministra Regina Helena no julgamento do Recurso Especial nº 1.836.082/SE, em 11/04/2023, proferido nos seguintes termos:

EMENTA

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

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

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

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

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

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na

transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

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

Como se verifica, a decisão acima afronta diretamente o quanto decidido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 567.935/SC, com repercussão geral reconhecida, ao afirmar que é “*desinfluente 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 ressalvar 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 deseja 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 deseja excluí-lo.

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

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

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

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

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;**
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

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

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigmática, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigmático eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigmático, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente Redator