



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11080.011290/2006-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.210 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESISTÊNCIA PARCIAL. PERDA DE OBJETO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo o contribuinte desistido da discussão contida em parte de seu recurso voluntário, renunciando ao direito sobre o qual se fundamenta sua irresignação, opera-se a perda do objeto recursal, impondo-se o não conhecimento do recurso nesta parte.

COFINS. CRÉDITOS SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA. ALEGAÇÃO DE NÃO UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. DIVERGÊNCIAS NA BASE DE CÁLCULO COM REFLEXOS NO CÔMPUTO DOS CRÉDITOS. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA COFINS. REGRAMENTO.

Identificadas diferenças no cálculo do crédito presumido dos estoques de abertura, compete analisar a composição da base de cálculo e alíquota aplicável para identificar se procede a respectiva glosa fiscal, que se afigura procedente quando lastreada no cômputo de créditos sobre mercadorias adquiridas com substituição tributária, com incidência monofásica e não sujeitas ao pagamento da COFINS, cujo direito ao cômputo de créditos não é mais passível de discussão em face de vedação legal, concomitância ou perda de objeto.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance do institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), mormente nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de

2009, e CPC n.ºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se a bonificação ou o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se a bonificação ou o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não revestindo a natureza de receita não sujeita-se a incidência das contribuições ao Pis e à Cofins.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. NATUREZA DE RECEITA FINANCEIRA.

Segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004. Nesse conceito não estão contidos os reembolsos de custos e bonificações em mercadorias por não representarem redução do contas a pagar da entidade

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

DESISTÊNCIA PARCIAL. PERDA DE OBJETO. NÃO CONHECIMENTO.

Tendo o contribuinte desistido da discussão contida em parte de seu recurso voluntário, renunciando ao direito sobre o qual se fundamenta sua irresignação, opera-se a perda do objeto recursal, impondo-se o não conhecimento do recurso nesta parte.

COFINS. CRÉDITOS SOBRE ESTOQUE DE ABERTURA. ALEGAÇÃO DE NÃO UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. DIVERGÊNCIAS NA BASE DE CÁLCULO COM REFLEXOS NO CÔMPUTO DOS CRÉDITOS. GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA COFINS. REGRAMENTO.

Identificadas diferenças no cálculo do crédito presumido dos estoques de abertura, compete analisar a composição da base de cálculo e alíquota aplicável para identificar se procede a respectiva glosa fiscal, que se afigura procedente quando lastreada no cômputo de créditos sobre mercadorias adquiridas com substituição tributária, com incidência monofásica e não sujeitas ao pagamento da COFINS, cujo direito ao cômputo de créditos não é mais passível de discussão em face de vedação legal, concomitância ou perda de objeto.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance do institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), mormente nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC n.ºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de

resultado ao final do período, se a bonificação ou o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se a bonificação ou o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não revestindo a natureza de receita não sujeita-se a incidência das contribuições ao Pis e à Cofins.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. NATUREZA DE RECEITA FINANCEIRA.

Segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004. Nesse conceito não estão contidos os reembolsos de custos e bonificações em mercadorias por não representarem redução do contas a pagar da entidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso no tocante às matérias objeto de pedido de desistência. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de manter a glosa parcial do crédito presumido sobre o estoque de abertura e determinar o cancelamento da exigência no tocante aos débitos decorrentes à adição à base de cálculo das contribuições das vantagens decorrentes de bonificações e acordos comerciais. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Winderley Moraes Pereira quanto às bonificações. Fez sustentação oral dr Rafael Norin OAB/RS 51481 pelo recorrente e dra. Indiara Arruda de Almeida Serra pela PGFN.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO (Presidente Substituto), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, WINDERLEY MORAIS PEREIRA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata o processo administrativo fiscal de Autos de Infrações que veiculam lançamentos tributários relativos à Cofins do período compreendido entre fevereiro de 2004 e dezembro de 2005, no valor de R\$ 153.530.201,95 (cento e cinquenta e três milhões, quinhentos e trinta mil, duzentos e um reais e noventa e cinco centavos), e à Contribuição ao PIS/Pasep do período de março de 2004 a dezembro de 2005, no valor de R\$ 33.441.067,75 (trinta e três milhões, quatrocentos e quarenta e um mil, sessenta e sete reais e setenta e cinco centavos), incluindo principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

Os lançamentos em questão estão fundados na glosa de créditos tomados pelo sujeito passivo sobre aquisição de mercadorias para revenda não sujeitas a incidência da contribuição ou então sujeitas a incidência monofásica, assim como sobre despesas relativas a empréstimos e contraprestações de arrendamento mercantil posteriormente a agosto de 2004, e, agora apenas com relação à Cofins, também por ter calculado o crédito presumido sobre o “estoque de abertura” em valores maiores que aqueles permitidos. Ainda motivou os lançamentos a omissão de receitas decorrentes da abstenção do sujeito passivo de incluir nas bases de cálculo de ambas as contribuições, os valores relativos à prática do que denominou a Fiscalização de “Rappel/Pedágio”, classificando-os como receitas decorrentes de vantagens obtidas pelo sujeito passivo junto aos seus fornecedores como sendo provenientes de imposições ou penalizações, ambas geradoras de receitas, que a autuada impunha àqueles.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 21/12/2006, o contribuinte apresentou em 21/01/2007, às fls. 772 e seguintes (ou 834 e seguintes, pela numeração eletrônica – n.e.) sua Impugnação, opondo-se aos fundamentos constantes do lançamento tributário mediante os argumentos que foram sintetizados pela DRJ/Porto Alegre, abaixo reproduzidos:

“preliminarmente

a) em relação a não aceitação do creditamento relativo às mercadorias sujeitas ao regime monofásico, alega nulidade do lançamento, já que considera que estava sob proteção de medida liminar, a qual não teria sido revogada expressamente pela sentença no processo nº 2006.71.00.004768-0, estando vigentes os efeitos da liminar concedida;

b) também alega nulidade por ter o lançamento daquela parcela sido efetivado com multa antes de transcorridos 30 (trinta) dias da data em que foi publicada a sentença, o que estaria em desacordo com os termos do artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, pleiteando a desconstituição do lançamento do valor da multa de mora cobrado em relação à insuficiência de pagamento de PIS e Cofins nos meses de agosto e setembro de 2004, em decorrência da utilização de créditos sobre mercadorias adquiridas pelo regime monofásico;

c) outra preliminar que levanta diz respeito às bonificações recebidas dos fornecedores em mercadorias e consideradas no auto de infração como receitas, já que alega terem sido alterados os critérios do lançamento ante a existência de

Acórdão do Conselho de Contribuintes em outro processo no qual era interessada e cuja decisão julgou que o recebimento de mercadorias como bonificação seria considerado redução de custo. Ao desprezitar esta norma jurídica individual e concreta (Acórdão do Conselho de Contribuintes) teria ocorrido violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional e do artigo 2º, § único da Lei nº 9.784, de 1999. Se considerado que o Acórdão somente se refere à Cofins, pleiteia a anulação do crédito lançado desta contribuição no valor relativo às bonificações recebidas em forma de mercadorias;

quanto ao mérito

d) defende a utilização do crédito relativo à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime monofásico, já que as regras inerentes a tal regime devem sobrepor-se às regras da não-cumulatividade das contribuições. Utiliza a mesma argumentação utilizada no Mandado de Segurança, conforme relatado na Sentença Judicial. Afora os argumentos também utilizados na ação judicial, pondera que o crédito sobre os produtos elencados na Lei nº 10.485, de 2002, também foram glosados, embora tal Lei não tenha sido citada no auto de infração, o que invalidaria o lançamento por não corresponder ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, de acordo com o inciso IV do artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;

e) os descontos obtidos junto a fornecedores não poderiam ser considerados como base de cálculo do PIS e da Cofins, pois mesmo se fossem receitas, o Decreto nº 5.164, de 2004, posteriormente substituído pelo Decreto nº 5.442, de 2005, teria reduzido a zero a alíquota das contribuições sobre tais receitas. Pretende que os valores constituem receitas financeiras da pessoa jurídica, conforme disposto no artigo 17, do Decreto-lei nº 1.598, de 1997, e no artigo 373 do Decreto nº 3000, de 1999, estando igualmente expresso no Decreto nº 5.442, de 2005 e no Perguntas e Respostas de Imposto de Renda Pessoa Jurídica de 2005, através da resposta à pergunta nº 444. Tais valores importam em redução do seu custo operacional nas operações de compra de mercadorias. Esta posição foi definida pelo Conselho de Contribuintes em Acórdão no processo nº 11080.013954/2002-26 (cópia juntada às fls. 320/369);

f) considera que a vedação contida nos artigos 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637 e 10.833, no sentido do não aproveitamento de créditos, não se aplicaria relativamente aos créditos adquiridos com alíquota zero de PIS e Cofins, mas apenas para os casos de não incidência das contribuições. Argumenta que a vedação teria sido revogada pelo artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004;

g) não concorda do mesmo modo com a glosa relativamente ao crédito sobre as despesas financeiras, por constituir ofensa à sistemática da não-cumulatividade e ofensa aos princípios da Segurança Jurídica e da Irretroatividade;

h) discorda também da forma de apuração dos créditos sobre o estoque de abertura alegando que os créditos não foram utilizados nos períodos autuados, e apresentando DACON's nos quais altera a sistemática de cálculo e as alíquotas utilizadas. Alega ter discriminado nos Demonstrativos os créditos apurados com a alíquota prevista em lei e os calculados com o diferencial de alíquota, sendo que estes últimos não foram aproveitados, sendo transportados para o mês seguinte, assim sucessivamente.

8. Junta DACON's retificadores desde o primeiro trimestre de 2004 até o quarto trimestre de 2005 (fls. 952/1095), entregues via Internet em 11/01/2007, portanto após ciência dos lançamentos.”

Ao final pugna pelo deferimento da impugnação para que haja o cancelamento integral do auto de infração, ou subsidiariamente, ao menos que seja parcialmente acolhido, tudo nos termos da defesa apresentada.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), houve por bem em considerar improcedente a Impugnação apresentada, proferindo o Acórdão nº. 10-11.933, ementado nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2005

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

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

Ementa:

RENÚNCIA – Não se toma conhecimento da impugnação no tocante às matérias objeto de ações judiciais.

MULTA DE OFÍCIO - Não estando mais suspensa a exigibilidade ante decisão contrária que suspendeu a liminar na ação judicial nem tendo sido operada a extinção do crédito tributário até a data em que teve início o procedimento fiscal em exame, correto se encontra o lançamento da multa equivalente a 75% do valor da contribuição não recolhida.

RECEITAS - A legislação das contribuições, inclusive aplicável às empresas que a calculam pela sistemática da não-cumulatividade determina que o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

CRÉDITOS - Somente se constituem em créditos os valores assim definidos na legislação de regência das contribuições calculados sob a sistemática da não-cumulatividade.

DACON - Os DACON's entregues após o procedimento de ofício visando alterar elementos declarados para se coadunarem ao lançamento, não possuem espontaneidade.

Lançamento Procedente.”

Em apertada síntese a DRJ/POA houve por bem em manter o lançamento, sendo que com relação à preliminar de descabimento da multa de ofício sobre a parte da autuação decorrente da glosa de créditos de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime monofásico, afirmou que o contribuinte não demonstrou ter pago o débito em questão no prazo de 30 dias após a sentença que denegou a segurança (cassando a liminar então vigente), de modo que não faria jus à este tratamento legal. Em relação à preliminar de nulidade consubstanciada na mudança de critério jurídico em face de entendimento já assentado em acórdão do Conselho de Contribuinte em processo favorável ao sujeito passivo, a decisão rejeitou-a ao fundamento de que tratavam-se de novo lançamento, de outros períodos de apuração e com outro fundamento legal, e na ausência de Súmula emanada do Conselho não poderia ser aplicado aquele entendimento. Quanto a nulidade por ausência de indicação da Lei nº 10.485/02, quanto à glosa de créditos de produtos monofásicos, afastou a prefacial afirmando haver a citação a este preceito legal no Relatório Fiscal relativo ao creditamento objeto da glosa.

No mérito, inicialmente quanto às matérias relativas aos créditos de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime monofásico e ao crédito presumido sobre os estoques de abertura entendeu que havia discussão judicial que importaria em concomitância impeditiva do conhecimento da impugnação; e mesmo com a decisão judicial, com relação ao estoque de abertura, não teria sido demonstrado que o contribuinte não houvesse efetivamente se aproveitado dos referidos créditos pela análise de suas DACON's. Quanto aos créditos de produtos adquiridos sem incidência das contribuições e posteriormente revendidos sob alíquota zero de Pis e Cofins, afirma que não havendo direito ao creditamento não se pode permitir haja o direito ao cômputo dos créditos sobre tais aquisições. No que diz respeito aos créditos tomados sobre empréstimos e contraprestações de arrendamento mercantil, restringe-se em afirmar ter a legislação limitado esse direito a data de 1º agosto de 2004, não cabendo à Administração analisar os argumentos de legalidade ou constitucionalidade de lei, pois que trata-se de competência reservada ao Judiciário. Com relação as bonificações e vantagens recebidas pelo sujeito passivo nos acordos comerciais celebrados junto aos seus fornecedores, entendeu a decisão que os mesmos revestem-se da natureza de receita tal e qual prevista nas Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, devendo sujeitar-se à tributação pelas contribuições ao Pis e Cofins. Por tais razões, entendeu não tratarem-se tais valores de “reduzores de custos” e também não se tratariam de “receitas financeiras” pois que não seriam decorrentes de operações financeiras.

Por fim, deixou de apreciar os DACON's acostados aos autos após a conclusão da ação fiscal, pois teriam sido retificados após a ação fiscal, o que tomou como sendo procedimento que impediria sua apreciação pois sem espontaneidade. Na conclusão, portanto, rejeitou as preliminares e, no mérito, julgou procedente o lançamento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado do v. Acórdão da DRJ em 05/06/2007, e, inconformado com a manutenção do lançamento, o sujeito passivo protocolizou, em 04/07/2007, Recurso Voluntário dirigido a este Conselho, enfatizando (a) a inexistência de concomitância em relação a diversas matérias relativas as aquisições de produtos com incidência monofásica, assim como (b) de que não se poderia julgar a questão dos créditos do estoque de abertura pela concomitância, já que o único argumento apontado na defesa seria o fato de não ter o contribuinte utilizado tais créditos. No mais, ataca os fundamentos utilizados pela decisão recorrida, reprisando os argumentos já alinhados em sua impugnação no tocante (c) a impossibilidade de incidência de multa de ofício sobre os créditos de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime monofásico eis que amparada por decisão liminar; (d) falta de referência a dispositivo da Lei nº 10.485/02 para com isso amparar a glosa de crédito sobre aquisições de mercadorias sujeitas ao regime monofásico disciplinadas nesta específica legislação, (e) direito aos créditos nas aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico; (f) direito ao crédito sobre aquisições de bens adquiridos com alíquota zero posteriormente revendidos sob alíquota zero das contribuições; (g) direito ao crédito sobre despesas financeiras com empréstimos e contraprestações de arrendamento mercantil após agosto de 2004; (h) reitera não ter utilizado os créditos sobre os estoques de abertura constantes do lançamento tributário; (i) por fim, que as vantagens obtidas juntos aos seus fornecedores seriam reduções de custos e não receitas de prestação de serviços impostos aos mesmos, inclusive sendo matéria já julgada em seu favor pelo Conselho de Contribuintes no processo nº 11080.013954/2002-2, que determinaria um critério jurídico lhe favorecendo, o qual não poderia ser alterado com efeitos retroativos; mas que, independentemente disto, mesmo que receitas fossem, seriam “receitas financeiras” tributadas à alíquota zero das contribuições.

Através da petição de folhas 1.260 (numeração em papel), a Recorrente informa a desistência parcial do recurso, no tocante às matérias relativas aos créditos sobre aquisições de mercadorias para revenda sujeitas ao regime monofásico das contribuições, assim como sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e contraprestações de arrendamento mercantil posteriores a Agosto de 2004, bem como de créditos sobre aquisições de bens com alíquota zero.

Foram apresentadas Contra-Razões pela Fazenda Nacional, às folhas 1.636 a 1.677 (numeração eletrônica).

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo com numeração eletrônica até a folha 1.768 (um mil, setecentos e sessenta e oito), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de tempestividade e admissibilidade, e tendo em vista ter sobrevivido pedido de desistência parcial, dele tomo conhecimento apenas em parte, conforme passo a fundamentar.

Versam os autos de lançamento relativo à Pis e Cofins, decorrentes tanto da glosa de aproveitamento de créditos procedido pelo sujeito passivo, quanto à abstenção de adicionar “débitos” (ou receitas) à base de cálculo das contribuições.

Houve desistência parcial do recurso no tocante a tomada de créditos relativos à aquisição de mercadorias para revenda, submetidas ao regime monofásico das contribuições, ou ainda, adquiridos sem a incidência das contribuições e posteriormente revendidos sob o regime de alíquota zero, assim como, também, quanto a tomada de créditos relativos a despesas financeiras com empréstimos e contraprestações de arrendamento mercantil após agosto de 2004. Na parte da desistência relativa aos créditos de produtos sujeitos ao regime monofásico, bem assim de mercadorias sem incidência das contribuições que vieram a ser posteriormente revendidas sob o regime de alíquota zero de COFINS, tenho que igualmente referida desistência afeta parcialmente o crédito presumido calculado sobre estoques de mercadorias quando do início da não-cumulatividade, em fevereiro de 2004, de modo que, com relação a estes itens o Recurso Voluntário perdeu o objeto, não cabe conhecer das matérias correspondentes.

Assim sendo, conforme se extrai do relatório, conclui-se que restam sob julgamento apenas as seguintes matérias:

Preliminarmente:

I - Não se aplicaria a concomitância sobre questão dos créditos do estoque de abertura já que o único argumento apontado na defesa seria o fato de não ter o contribuinte utilizado tais créditos;

Meritoriamente:

II - Irresignação no sentido de que o contribuinte não teria utilizado os créditos, calculados à alíquota de 7,6% (ao invés de 3%) sobre os estoques de abertura constantes do lançamento tributário, conforme comprovariam seus DACON's;

III - Irresignação no sentido de que as vantagens obtidas juntos aos seus fornecedores seriam reduções de custos e não receitas provenientes de imposições comerciais e penalizações aos seus fornecedores.

Devidamente delimitado o objeto do recurso, passo ao enfrentamento das questões posta em julgamento, separadamente.

I. Preliminar de Nulidade da Decisão Recorrida, pois não se aplicaria a concomitância sobre a questão dos créditos do estoque de abertura:

No que diz respeito a esta preliminar, afirma a Recorrente que seria nula a decisão recorrida pois que não seria cabível a aplicação da concomitância com o mérito da ação judicial que discutia o direito aos créditos das aquisições de mercadorias sujeitas à incidência monofásica já que o único argumento apontado na defesa seria o fato de não ter o contribuinte utilizado tais créditos, discrepando, portanto, a solução dada pela decisão dos argumentos articulados na defesa.

Apesar da eloquência dos argumentos, tenho que os mesmos não merecem guarida, pois que no caso entendo que agiu com acerto a decisão recorrida pois que interpreto que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre colheu da ação judicial que nos estoques de abertura existentes em 31.01.2004, e, que, portanto, serviu de base de cálculo para a incidência do crédito em questão, haviam mercadorias sujeitas ao regime monofásico das contribuições.

Portanto, se houve a glosa dos créditos tomados sobre as aquisições de mercadorias adquiridas sob o regime de incidência monofásica, cujo direito estava em debate na ação judicial movida pelo contribuinte objetivando o reconhecimento justamente destes créditos, acaba sendo afetado o estoque existente no momento da mudança do regime, e, portanto, a concomitância proclamada pela decisão, afeta também o crédito presumido decorrente das mercadorias contidas no “estoque de abertura”.

Tanto assim o é, que entendo que a desistência parcial requerida pela Recorrente afeta a discussão que aqui se trava, no tocante ao estoque de mercadorias sujeitas ao regime monofásico, existentes na escrita da Recorrente em 31.01.2004.

Ademais, o argumento da concomitância não foi o único fundamento utilizado pela decisão recorrida para rejeitar essa matéria de defesa do sujeito passivo, mas também ela foi expressa em dizer que analisou os lançamentos e com espeque no Relatório Fiscal não identificou que não tivessem sido utilizados o créditos pela Recorrente, de modo que, ainda que sucintamente, trouxe outro fundamento para negar procedência a esse aspecto da impugnação.

Evidentemente, no entanto, que a questão de fato atinente ao argumento do contribuinte de que não teria utilizado os créditos no montante decorrente da aplicação do percentual de 7,6% sobre os estoques de abertura, será objeto de análise quando do mérito do recurso, mas não entendo haver a nulidade por se ter aplicado a concomitância, do modo como concluiu, no caso em concreto, a decisão recorrida, já que interpreto que o fizera unicamente no tocante às mercadorias sujeitas à incidência monofásica consignadas no estoque de abertura, no que agiu com acerto, no raciocínio jurídico eleito “in judicando”.

Ou seja, esta preliminar confunde-se com o próprio mérito recursal no tocante ao uso ou não do crédito objeto de autuação, mas estava correto o julgamento quando concluiu que os créditos tomados sobre os bens contidos nos estoques, que sujeitavam-se ao regime monofásico, estariam com sua análise prejudicada pela concomitância.

Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade aventada.

II. Mérito:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/11/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/1

1/2013 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 22/11/2013 por GILSON MACEDO ROSENBU

RG FILHO

Impresso em 27/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II. a. Irresignação no sentido de que o contribuinte não teria utilizado os créditos, calculados à alíquota de 7,6% (ao invés de 3%) sobre os estoques de abertura constantes do lançamento tributário, conforme comprovariam seus DACON's:

Outro ponto que deve ser abordado por esta Turma diz respeito ao argumento contido no recurso, relativo ao lançamento fundado na glosa do crédito presumido da Cofins, calculado sobre os estoques de abertura existentes em 31.01.2004, quando houve a migração dos regimes cumulativo para o não cumulativo, segundo permissão contida no art. 12, da Lei nº 10.833/03.

Segundo a autuação, o sujeito passivo apropriou-se de valores de créditos superiores aos legalmente previstos, inserindo no cômputo dos créditos bens em estoque adquiridos sob os regimes de substituição tributária, sujeitas ao regime monofásico e com alíquota zero, os quais não permitiriam o desconto de créditos. Ao analisar o valor do crédito presumido utilizado pelo sujeito passivo, chegou a valor maior que o permitido pela legislação, glosando, conseqüentemente, o excesso.

Extraí-se do Relatório fiscal o que a Autoridade autuante afirmou ao fundamentar o lançamento tributário no quesito em particular:

“Analisando os DACON's apresentados e a planilha demonstrativa às fls. 20 a 36, constata-se que a fiscalizada se utilizou do valor total de R\$ 30.187.168,08 (ou 12 parcelas de R\$ 2.515.597,34 de fevereiro de 2004 a janeiro de 2005) a título de crédito sobre o estoque de abertura e não o valor informado na resposta: R\$ 12.763.936,87.

Indagada, a fiscalizada argumentou, verbalmente, que a diferença entre os dois montantes acima ($4,6\% = 7,6\% - 3\%$) permaneceu no estoque de créditos não tendo sido aproveitada, e, só seria aproveitada ou não, com o deslinde da demanda judicial acima referida.

Porém, não é o que se verifica quando se remove dos Créditos do mês o valor referente ao excesso de créditos calculados sobre os estoques ou seja : $(R\$ 30.187.168,08 - R\$ 12.763.936,87)/12$ meses = R\$ 1.451.935,93. Ao glosarmos a diferença de R\$ 1.451.935,93 em cada um dos meses em que a mesma foi utilizada determinam-se períodos em que a contribuição apurada é superior aos créditos disponíveis para dedução, ocorrendo, assim, diferenças a lançar, conforme demonstra a planilha anexa.

Observação: no cálculo mencionado no parágrafo já estão computadas as glosas referentes aos créditos indevidamente calculados sobre aquisições sujeitas à alíquota zero e aqueles calculados sobre despesas financeiras (itens II e IV deste relatório). Mesmo que tais glosas não fossem computadas, ainda assim, haveria diferenças a lançar somente com a glosa dos créditos em excesso calculados sobre os estoques.

Analisando as disposições da legislação que disciplina a não-cumulatividade, fica evidenciada também outra irregularidade cometida pela fiscalizada, ainda no âmbito dos créditos sobre

estoques: na resposta acima foi indevidamente calculado créditos sobre estoques de produtos adquiridos para revenda os quais sujeitos à substituição tributária e à incidência monofásica. Portanto a diferença acima de R\$ 1.451.953,93 passa a ser R\$ 1.536.016,19.”

Em sua peça de defesa a Recorrente reafirma que a diferença apontada pela fiscalização seriam decorrentes da diferença de alíquota de presunção do crédito (de 7,6% para 3%), mas que essa diferença estaria apenas escriturada em suas DACON's, porém sendo objeto de transporte nos créditos acumulados de um mês para o outro, de modo que não utilizou-se de tais créditos. Conseqüentemente, no seu entendimento, o lançamento constitui crédito tributário sobre créditos que não teriam sido por ela apropriados.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, em que repisa sua argumentação no sentido de não ter apropriado tais créditos, mas apenas registrado nos DACON's, a DRJ/Porto Alegre assim se posicionou:

“21. Em relação à forma de aproveitamento dos créditos excedentes glosados (valor do creditamento implementado pela interessada e valor do crédito permitido pela legislação), que a interessada relata terem sido todos os meses passados para o mês seguinte sem aproveitamento, para apenas após o deslinde da ação judicial virem a ser utilizados, a própria fiscalização rebate tal informação no Relatório Fiscal do Auto de Infração. De qualquer forma, diferentemente do alegado, não constatei qualquer forma de diferenciação entre o crédito permitido e o creditamento constante dos DACON's. (...)”

Apesar desta abordagem direta, insiste a Recorrente em reafirmar, agora em sede recursal, que o crédito presumido calculado à alíquota de 7,6% sobre os estoques de abertura, ao invés de 3% como determinava a legislação, foi registrado em suas apurações, via DACON's, mas não teria sido aproveitado, já que eliminou o efeito desta diferença no cálculo dos créditos (7,6% para 3%) através de outro lançamento no próprio DACON, de modo a que não se apropriasse financeiramente do crédito, não gerando redução do tributo a pagar.

Como forma de demonstrar seu suposto direito, a Recorrente traz aos autos DACON's, inclusive nos quais procedeu à retificações como forma de ajustá-las a interpretação constante do lançamento tributário, sendo que é sob a análise do contexto probatório dos autos que se poderá concluir se o procedimento adotado pela contribuinte coincide com sua argumentação.

Tenho que o deslinde da controvérsia instalada, no entanto, não passa pela constatação de que as diferenças sejam apenas sobre a alíquota empregada pela Recorrente para atingir o valor do crédito presumido dos estoques de abertura, mas ainda com mais contundência, sobre a base de cálculo sobre a qual deva incidir a alíquota correspondente.

Esta alíquota, aliás, não pode mais haver dúvidas em face da concomitância, é de 3%, e deverá incidir sobre os estoques existentes em 31.01.2004. Porém, quanto aos bens constantes nos estoques é que se deve perquirir se há itens que devam ser deles excluídos.

De pronto, quanto as mercadorias constantes do estoque sujeitas ao regime de incidência monofásica e adquiridas com alíquota zero, igualmente deve ser reputado que com a desistência do recurso implementada pela Recorrente conforme petição de folhas 1.260, resta também indene de dúvidas que devem tais itens serem excluídos do montantes dos estoques.

Quanto ao estoque de mercadorias existente em 31.01.2004, adquiridas pela Recorrente sob o regime de substituição tributária, deve-se analisar o art. 12, da Lei nº 10.833/03, que na redação original do “caput” previu que:

“Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.”

Reportando-se ao inciso I, do art. 3º, os créditos que são concedidos incidem sobre mercadorias para revenda, exceto aquelas previstas nos incisos III (substituição tributária) e IV (incidência monofásica – estes já sem objeto para o caso aqui analisado), de modo que não seria possível aplicar a alíquota (seja de 3% seja de 7,6%) sobre tais mercadorias em estoque. Estende-se o raciocínio aplicado as mercadorias sujeitas ao regime monofásico àqueles adquiridos com alíquota zero, em face da desistência recursal, de modo que igualmente procede a exclusão de seus valores da base de cálculo sobre o qual incide a alíquota de 3% para se alcançar o crédito presumido sobre os estoques de abertura, em 31.01.2004.

Assim sendo, a problemática não reside no percentual de alíquota aplicado pela Recorrente e sua pretensa “falta de apreciação” pela autoridade julgadora, mas sim no fato de que, aplicando-se a alíquota de 3% sobre a base de cálculo, assim considerada como sendo os estoques existentes em 31.01.2004 (com e sem a inclusão de mercadorias adquiridas com sujeição a substituição tributária, regime monofásico e alíquota zero), há divergência entre o valor do crédito apropriado pelo contribuinte e aquele que a fiscalização permite seja descontado.

O procedimento adequado, portanto, deve ser o seguinte: análise das mercadorias sobre as quais é passível o cálculo dos créditos, pelo que deve-se, portanto, excluir do seu cômputo aquelas mantidas em estoque e que foram adquiridas com substituição tributária, com incidência monofásica e com alíquota zero das contribuições. Aplica-se então a alíquota de 3% prevista na legislação e que não pode ser questionada nestes autos em face da concomitância, chegando-se, assim, ao montante dos créditos passíveis de dedução pela Recorrente.

Cabe aqui um reprise de parte da conclusão do Relatório Fiscal:

“Observação: no cálculo mencionado no parágrafo já estão computadas as glosas referentes aos créditos indevidamente calculados sobre aquisições sujeitas à alíquota zero e aqueles calculados sobre despesas financeiras (itens II e IV deste relatório). Mesmo que tais glosas não fossem computadas, ainda assim, haveria diferenças a lançar somente com a glosa dos créditos em excesso calculados sobre os estoques.” - grifei

Como se vê, o procedimento fiscal levou em consideração, ao compor o valor da glosa, o cálculo já excluindo-se dos estoques as mercadorias adquiridas com substituição tributária, incidência monofásica e com alíquota zero, no que não merece reparo, devendo-se, portanto, ser mantida a glosa de créditos procedida pela autoridade lançadora, sobre os estoques de abertura, para a COFINS.

Assim sendo, neste particular não merece guarida o Recurso Voluntário manejado pelo contribuinte, devendo ser mantida a glosa de créditos em questão.

II. b. Bonificações e Acordos Comerciais: natureza jurídica e efeitos na base de cálculo das contribuições ao Pis e à Cofins:

Em prosseguimento na análise recursal, cumpre abordar a irrisignação da Recorrente contra o lançamento tributário que considerou que as vantagens decorrentes de acordos diversos que celebrou com seus fornecedores, seriam caracterizados como sendo geradores de receitas, no conceito amplo que lhe empregou as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, e que segundo a decisão recorrida não revestir-se-iam da natureza de “receitas financeiras” como sustenta em sua defesa ou mesmo como “recuperação de custos integrantes” (grupo - 32 – Custo das Mercadorias Vendidas), como na maioria das vezes foram tratadas pela Recorrente (cf. Relatório Fiscal – fl. 787 – n.e.).

A análise do PAF permite concluir que os lançamentos tributários em questão decorrem de falta/insuficiência de recolhimento, e nessa parte decorrem da acusação fiscal de que os valores registrados pelo sujeito passivo, na maioria das vezes, à conta de “recuperação de custos integrantes”, no grupo de “Custo das Mercadorias Vendidas”, na realidade revestem-se da natureza de receita operacional em decorrência de terem o intuito de lucro e habitualidade, estando no campo de incidência das contribuições, nos termos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Tais receitas auferidas seriam provenientes da prática pela Recorrente, de impor aos seus fornecedores para que lhes concedam bonificações ou descontos como condição de aquisição de seus produtos para colocá-los à venda, praticando o chamado pedágio ou rapel. Tais imposições negociais estão veiculadas em diversos acordos que prevêm regras usuais no segmento de super e hipermercados, consistentes na obtenção de vantagens, que nos autos se materializaram através dos seguintes institutos: bonificação promoção para abertura de loja, bonificações para promoções, bonificações para recuperação de mercadorias, desconto de fidelidade básico, desconto fidelidade escalão (ões), desconto de compras atendidas, bonificações contratos de mercadorias, desconto não devolução, desconto subsídio, desconto promoção aniversário +1, desconto de centralização, propaganda (recuperação), propaganda recuperação extra, e desconto recuperação extra com eventos mk (fls. 790 e 791 – ne). Como forma de materialização dessas vantagens, consta do Relatório Fiscal (fl. 799 – ne) que a autuada recebia valores em carteira mediante emissão de cobrança bancária, ou então, obtia descontos nas faturas a pagar, podendo também, receber os supostos valores devidos conforme os acordos, através da entrega de mercadorias bonificadas.

A Recorrente sustenta que todos esses valores decorrem de ajustes lícitos entabulados entre as partes contratantes, que não decorrem de imposições ou penalizações aos seus fornecedores, e sim de ajustes condicionais que, se aceitos de parte a parte, acarretam a obtenção, pela Recorrente, de descontos comerciais nas operações vigorantes no fornecimento existente entre as partes, o que na essência importa em recuperação de custos relativos àquela respectiva aquisição de produtos, e jamais em um ingresso de receita nova. Sustenta ainda que, mesmo que receitas fossem, então elas deveriam ser classificadas entre as receitas financeiras, pois que se tratam de “descontos obtidos”, de modo que, mesmo que entenda tratarem-se de receitas, seriam sujeitas à alíquota zero das contribuições ao Pis e Cofins, a partir da vigência do Decreto nº 5.164/04.

Passo, então, a abordagem do tema.

De início, entendo relevante consignar que está expresso nos autos que embora tenha havido instauração de CPI para investigar possível prática de abuso do poder econômico por parte das grandes redes varejistas, estes elementos trazidos para o Relatório Fiscal – e que parece ter motivado as autuações fiscais, na sua origem -, serviram apenas para “situar” o intérprete sobre o cenário econômico em que essa prática está inserida, mas sem significar que os lançamentos tributários estivessem lastreados nessas acusações. E mais, em momento algum houve prova, indiciária ou por presunção, de que os fornecedores teriam sido coagidos, agido com erro ou ignorância ou por dolo da Recorrente, quando da assinatura dos referidos Acordos Comerciais.

Entendo seja óbvio que em alguma medida os fornecedores tiveram que submeter-se às exigências do setor de compras da Recorrente para com esta estabelecer relação comercial. Mas se o fizeram, pode-se igualmente presumir que o fora de livre vontade (já que a boa-fé é sempre presumida e não há prova em sentido contrário), visualizando vantagens comerciais também, quiçá pelo canal de distribuição, elevação dos níveis de produção e de venda, ganho de escala para obter lucro no volume e não individualmente, dentre outras possibilidades.

Portanto, se pode ser questionada a prática da Recorrente, nada há nos autos que demonstre não terem os contratos celebrados com os fornecedores sido resultado de ajustes comerciais lícitos.

Assim, abstraída a celeuma da imposição ou não de condições de duvidosa equitatividade na celebração dos acordos, resta claro que o “objeto” com conteúdo econômico eleito pela autoridade autuante para colher com o lançamento tributário, nesta parte, foi justamente os abatimentos de preço que a Recorrente logrou obter junto aos seus fornecedores em virtude de diversos acordos comerciais, que lhe propiciaram diminuir os montantes a pagar sobre as compras efetivadas, ou então mediante reembolso de valores devidos em carteira por conta daquelas compras ou acordos de compra, ou mesmo mediante entrega de mercadorias bonificadas, obtendo, desta forma, “vantagens adicionais” no mercado concorrencial em decorrência de sua política de compras implementada junto aos seus fornecedores.

Nesse mister de identificar a verdadeira natureza jurídica do evento que culminara na obtenção de “vantagem adicional”, pela Recorrente, consistente na redução do valor do preço das faturas/duplicatas a pagar, recuperação de custos mediante recebimento em carteira ou recebimento de mercadorias bonificadas em cumprimento de acordo comercial previamente entabulado, todas feitas por contrato escrito pactuando concessão comercial pelos seus fornecedores, em cumprimento de acordos comerciais de diversas modalidades, entendo que é indispensável conceituar o que venha a ser o instituto da “bonificação”.

Nesse sentido, a própria Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu entendimento acerca do tratamento fiscal a ser dado para as “bonificações” em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas, o que se deu no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, cujos trechos pertinentes são abaixo transcritos:

“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.” (destaques ausentes no original)

Buscando a referência na citada Instrução Normativa nº 51/78, encontramos a seguinte regra:

“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.”

Esse entendimento da Administração Tributária também foi estendido para o PIS/Pasep e a Cofins, consoante se verifica nas “Perguntas e Respostas”, disponibilizado no site da Receita Federal do Brasil na *internet*¹, cujo texto transcrevo:

“370 As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?

Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.

Descontos incondicionais, de acordo com a IN nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, para serem consideradas como descontos incondicionais e conseqüentemente excluídas da base de cálculo das contribuições.” (destaques do original)

No entender da Fiscalização, portanto, para que as *bonificações* possam ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, há de caracterizem-se como *descontos incondicionais concedidos*, assim definidos na IN SRF nº 51, de 1978, isto é, atenderem a duas condições: a primeira, de que constem da nota fiscal de venda dos bens; e, a segunda, de que não dependam de evento posterior à emissão desse documento.

Desses entendimentos acima transcritos, entendo que se podem atingir, no mínimo, as seguintes conclusões:

- a) **Bonificações** podem se caracterizar por concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador mediante diminuição do preço da coisa vendida ou entrega de quantidade maior de produtos que aquela estipulada. Ou seja, pode dar-se em abatimento de preço (a), em moeda enquanto “rebache de preço” (b), ou em mercadorias (c);
- b) Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, e não depender de evento futuro e incerto, estar-se-á diante de “desconto incondicional”;

- c) Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador não estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, estar-se-á diante de “desconto condicional”;
- d) Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador, estando *ou não* consignado no documento fiscal no próprio ato da venda, mas depender de evento futuro ou incerto, também estar-se-á diante de “desconto condicional”.

A única ressalva que se faz quanto as conclusões acima, é que se houver documento fiscal relativo apenas à bonificação, como exigem alguns Estados da Federação ou ainda por ajuste entre as partes, mas esta bonificação estiver vinculada/atrelada à uma venda específica, se poderá estar diante de um “desconto incondicional”, ainda que em documentos distintos, conforme se puder avaliar essa vinculação, no caso em concreto.

Nesse sentido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 12/04/2001

BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM BONIFICAÇÃO NÃO DEPENDENTES DA IMPLEMENTAÇÃO DE QUALQUER CONDIÇÃO. EXCLUSÃO PERMITIDA. PAGAMENTO A MAIOR CONFIRMADO PARCIALMENTE.

Equiparam-se aos descontos concedidos incondicionalmente a que alude a exclusão legal permitida da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS/Pasep e à Cofins as “bonificações” perfeitamente identificadas com as notas fiscais de venda a que se referiram, ainda que não tenham constado desta, mas, sim, em outro documento fiscal apartado, emitido imediatamente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

(CARF – 3ª Seção - 4ª Câmara – 1ª TO - Processo nº 10865.900378/2008-54, Acórdão nº 3401-002.117 - Rel. Odassi Guersoni Filho - j. 31.01.2013).

De todo modo, pelas conclusões acima, as **bonificações**, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos *condicionais* ou *incondicionais*. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de *desconto*, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser *bonificação* ou *desconto*, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

Iniciando sob o ponto de vista contábil, cumpre investigar como devem ser registradas as bonificações e os descontos comerciais por parte dos compradores, a exemplo da Recorrente e do que se vê no caso em concreto.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº

575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o *registro dos estoques*, dispondo, em seus itens 9, 10 e 11, que:

“Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.” (destaques ausentes no original)

Resta claro que o item 11 do CPC, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009, determina que os descontos comerciais e abatimentos (e outros itens semelhantes – vantagens em geral), devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques. Ou seja, as bonificações e os acordos comerciais, para os efeitos contábeis do adquirente, importam em redução do custo do estoque.

No que diz respeito ao tratamento contábil de “receita”, que é auferida pelo fornecedor de produtos que concede os descontos aos adquirentes, também o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 30, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 597, de 15 de Setembro de 2009, pelo regulamenta o *registro contábil da receita*, dispondo, em seus itens 9 e 10, as seguintes prescrições:

“Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.” (destaque ausente no original)

De acordo com o item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos comerciais não devem ser considerados como receitas pela sociedade, mas antes, deverão ser deduzidas quando de seu registro contábil.

Os termos dos itens dos Pronunciamentos nºs. 16 e 30, aprovados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597, ambas de 2009, acima transcritos, se coadunam com o

entendimento do eminente Professor ELISEU MARTINS, que entende que os descontos comerciais e as bonificações são redutores do preço de aquisição da mercadoria, não podendo ser classificados como receita, senão vejamos:

“No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição.” (in “Contabilidade de Custos”, Editora Atlas, 6ª edição, pág. 126).

Os Professores JOSÉ ANTONIO NAVARRETE e REINALDO GUERREIRO, debruçando-se sobre as regras internacionais de contabilidade veiculadas na *International Accounting Standards 2 – IAS 2*, no que diz respeito ao tema sob análise, se posicionam:

“A IAS 2 também especifica que ‘descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes, são deduzidos na determinação do custo de aquisição’. Dessa forma, descontos, abatimentos (rebates) e outros diretamente atribuíveis ao produto, são, como regra geral, atribuídos ao custo de aquisição e não devem ser reconhecidos como receita. Em todas as circunstâncias, a substância econômica da transação deve ser analisada.

(...)

*Os custos de aquisição compreendem o preço de compra e impostos que não sejam recuperáveis pela empresa, custos de transporte, seguros, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição dos bens. **Descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição.***

*O parágrafo 11, da IAS 2 define que os **descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição do estoque.** Na norma brasileira, não há menção a tais reduções ao custo de aquisição, mas a literatura sugere esse procedimento, bem como esse procedimento é amplamente utilizado na prática pelas empresas.” (in “Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS x Normas Brasileiras” Editora Atlas, pág. 62 e 67) – grifos ausentes no original.*

O *Financial Accounting Standard Board – FASB*, que é o órgão equivalente ao nosso Comitê de Pronunciamentos Contábeis dos Estados Unidos da América, orienta que as sociedades devem registrar os descontos comerciais ou bonificações, com redutora do custo no resultado do exercício, ou como redutora do estoque (quando a mercadoria ainda não foi comercializada). Tais conclusões constam de estudos realizados por JERÔNIMO ANTUNES e VINÍCIUS DE CASTRO ALVES SAMPAIO, abaixo parcialmente reproduzidos:

*“O” Financial Accounting Standard Board – (FASB)”, preocupado com as dificuldades enfrentadas pelos contadores norte-americanos no processo de identificação, mensuração, registro e divulgação das receitas ou ganhos decorrentes de **acordos comerciais** entre fornecedores e varejistas, que*

proporcionam os diversos tipos de bonificações anteriormente identificadas, se pronunciou, através do seu grupo de tarefas emergenciais - Emerging Task Issues Force – no sentido de estabelecer um método comum de tratamento contábil para esses tipos de transações financeiras.

Em decorrência, foi publicado o EITF N° 02-16 – “Accounting by a Customer (Including a Reseller) for Certain Consideration Received from a Vendor”, que, em tradução livre poderia ser assim entendida: Contabilização por parte do Cliente (Inclusive Revendedor) de Certas Contraprestações Recebidas de Fornecedores.

A manifestação do FASB justifica-se, uma vez que a margem bruta de vendas dos varejistas se constitui em importante elemento nas análises do desempenho econômico e financeiro deste tipo de atividade. A forma de registro da recuperação de custos, bem como a rubrica contábil eleita para tal ato, pode apresentar o reconhecimento de ganhos ou receitas não efetivamente realizados sob o mandato do princípio contábil da competência dos exercícios.

*O EITF N° 02-16 orienta **que todas as bonificações recebidas de um fornecedor por um varejista devem ser reconhecidas como uma redução do custo dos produtos vendidos (conta de compras no resultado do período) e/ou como redução dos saldos patrimoniais de estoques, para as bonificações pertinentes aos produtos ainda não comercializados (conta redutora dos estoques no ativo circulante).**” (in “ABCustos Associação Brasileira de Custos – Volume 2, pág. 52). – grifos ausentes no original.*

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n°s 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n°s 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei n° 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n° 6.404/76 – LSA’s.), resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de “desconto incondicional) e do comprador.

Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, conseqüentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das entidades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser tratados com redutores de custos, excluídos que estão das receitas.

Chega-se ao ponto, portanto, de verificar a influência do entendimento do que seja bonificação ou desconto comercial, para a Ciência Contábil, e seus reflexos na tributação. **Dizendo mais claramente: cumpre perquirir se diante do fato de a contabilidade classificar a**

bonificação ou desconto comercial como redução de custo, excluindo-as do conceito de receita, essa classificação contábil deve ou não ser observada pela Ciência do Direito, especificamente pelo Direito Tributário, e, ainda mais detalhadamente, para fins de incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

E a matriz legal para essa interpretação é o Código Tributário Nacional que em seus artigos 109 e 110, prescrevem que:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Então a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos “custo” e “receita”, que tipicamente são grandezas de natureza “econômica”, amplamente utilizados na contabilidade para organizar as demonstrações contábeis, devem ser interpretados segundo as regras que lhe são próprias, não podendo ser alteradas em sua essência para atender aos fins únicos da incidência tributária. E quem é competente para dar a definição do que venha a ser “custo” ou “receita” das empresas, estas quais servirão a diversos fins (societários, de crédito e também tributários) é o Direito Privado, especificamente a Legislação Societária.

Essa referência de busca de conceitos no direito privado para fins tributários data de muitos anos, sendo marcante o ainda vigente Decreto-Lei nº 1.598/77, que assim prescreve:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

*§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.**” (grifou-se)*

Sabe-se que o lucro líquido, por seu turno, têm como principal elemento negativo o “custo”, e positivo, a “receita”, de modo que a definição do conteúdo e alcance do que venham a ser “custo” e “receita” está intrínseco a própria tarefa de se definir o que venha a ser “lucro líquido”, ambas, portanto, devendo ser conceituada de acordo com a lei comercial.

E a legislação “comercial” (atualmente melhor conceituada como “legislação societária”) busca amparo para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos *elementos* que compoem as Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício etc.), nos Princípios e Normas Contábeis, segundo expressamente é regulado pelo art. 177, da

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º (...)

§ 2º *A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 3º *As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 4º (...)

§ 5º *As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)*

§ 6º *As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007) – Grifos ausentes no original.*

A leitura do preceito legal acima permite concluir que o Direito Privado (legislação comercial ou societária), expressamente se utilizou dos “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” para interpretação e delineamento dos elementos das demonstrações financeiras que decorrem da “escrituração societária”.

E mais: em função da convergência das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), a legislação societária outorgou competência para a Comissão de Valores Mobiliários - CVM editar normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário relativos à sua competência (matéria societária) dentre os quais encontra-se tanto o “custo” quanto a “receita” (elementos fundamentais das demonstrações financeiras), e, conforme já foi visto anteriormente, acabou editando as Deliberações CVM nºs. 575 e 597/2009, que aprovou os CPC’s nºs. 16 e 30, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, determinando que as bonificações e/ou os descontos comerciais devem ser excluídos da receita da entidade, por se tratar de “redução de custos” dos estoques.

Com efeito, na esteira dos arts. 109 e 110, do CTN, e considerando a legitimidade das Deliberações CVM nºs. 575 e 597, de 2009, baixada sob o pálio do art. 177, da Lei nº 6.404/76, as bonificações e/ou os descontos comerciais obtidos pela entidade não

compõem a receita da pessoa jurídica, mas antes devem ser dela deduzidas, para fins de composição de suas demonstrações financeiras.

No entanto, como já iniciado a abordar anteriormente, para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, a legislações que regulam as suas bases de cálculo, elegeram a “totalidade das receitas” da pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Vejamos o que preceituam os arts. 1ºs., das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

“LEI Nº 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.”

“LEI Nº 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.

§ 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 é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

Verifica-se que a legislação de regência determinou a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre todas as receitas da pessoa jurídica, ressaltando expressamente que essa incidência “independe da sua denominação ou classificação contábil”, do que decorre duas possibilidades interpretativas:

1ª. pretendeu a legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance do instituto “receita” determinada pela legislação comercial (art. 177, da LSA);

2ª. pretendeu coibir que a denominação ou classificação dada pela pessoa jurídica aos valores por ela registrados, inibissem ou dificultassem a tributação daquilo que, em essência, efetivamente trata-se de “receita”.

Tenho que a única possibilidade interpretativa válida é a “2ª hipótese” acima apontada, pois que a primeira delas colidiria com os preceitos dos arts. 109 e 110, do CTN, já citados, pois que alterariam a definição, o conteúdo e o alcance do instituto “receita” regulado

pelos “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”, agasalhados pela lei comercial segundo previsão contida no art. 177, da Lei nº 6.404/76.

De fato, tem-se que a outorga de competência para a instituição da cobrança das contribuições ao PIS e COFINS (arts. 195, I, “a” e 239, da CRFB-88), permite que seja colhido com a tributação efetivamente o que seja “receita” da pessoa jurídica, e não outra “grandeza” que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma. Deste modo, a interpretação “conforme a Constituição” da base de cálculo das contribuições em questão é a incidência sobre a receita, e a questão da denominação ou classificação contábil diz respeito à atividade do contribuinte ao proceder seu registro, e não da Lei Comercial ao determinar a definição do seu conteúdo e alcance.

Significa dizer que se o contribuinte classificar contabilmente como “despesa” ou “custo” algo que na essência é uma “receita”, segundo os ditames da Lei Comercial, terá que sujeitar-se a tributação das contribuições em questão. Por outro lado, mesmo classificando contabilmente como “receita” algo que seja “despesa” ou “custo”, pode buscar não sujeitar-se à tributação, se assim o definir a Lei Comercial, pois que a essência da natureza do “fato” deve se sobrepor à denominação ou classificação contábil adotada pelo contribuinte em sua escrituração contábil.

Portanto, a menção contida nos arts. 1ºs., das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que a incidência se dará sobre a receita, independentemente da “denominação ou classificação contábil”, quer inibir ou coibir fraudes que pudessem ser praticadas pelos contribuintes para “mascarar” as receitas, mas não podem permitir que haja incidência sobre uma grandeza que efetivamente não seja definida pela Lei Comercial como algo que não efetivamente “receita”.

No que diz respeito ao conceito de “receita”, voltamos então a analisar o CPC nº 30, aprovado pela Deliberação CVM nº 597, de 15 de setembro de 2009:

“Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

*10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, **deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.**” (destaque ausente no original)*

Assim sendo, atendendo a Lei Comercial, especialmente a norma contida no art. 177, da Lei nº 6.404/76, as bonificações e/ou descontos comerciais devem ser deduzidos da receita da entidade, pois que tratam-se, na sua essência e conforme a definição do Direito Privado, de reduções dos custos das transações (CPC nº 16, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009).

Portanto não se poderia classificar como receita todos os registros contábeis lançados a crédito no resultado do exercício, como, por exemplo, as recuperações de despesa ou custo que nada mais são do que lançamentos que não representam ingresso de recursos novos para a sociedade, mas mera recomposição patrimonial. O importante é a análise jurídica de cada lançamento, de sorte a verificar se a mesma é ou não receita.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem enfrentando o tema, e embora seja uma questão que esteja longe de estar pacificada, cabe citar a decisão abaixo transcrita:

“EMENTA: COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.”

(ACÓRDÃO 3403-00.393 em 25/05/2010 - Publicado no DOU em: 24.03.2011)

Do voto do relator, Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, cabe destacar os seguintes excertos:

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

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

*Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico, e — eis o fundamental — **redução de custo não equivale a geração de receita.***

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

(...)

A análise da questão pela ótica do regime não-cumulativo das contribuições revela, com ainda maior clareza, a inexistência de receita quando do recebimento de mercadorias bonificadas. (...)

Assim, ao adquirir, por exemplo, 1000 itens de um produto pelo preço total de R\$1.000,00, o comerciante apropriará créditos de PIS e COFINS calculados sobre o valor de R\$1.000,00, que é o total dos itens adquiridos. Agora, se, nessa negociação, o fornecedor resolve bonificar o comerciante, remetendo-lhe 1010 itens pelos mesmos R\$1.000,00, os créditos continuarão sendo apropriados pelo comerciante sobre a base de R\$1.000,00. As mercadorias bonificadas, portanto, não ensejam valor maior de créditos no regime não-cumulativo, o que demonstra que não há, aí, riqueza adicional a ser percutida.

Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS.

Registro, ademais, o seguinte. A perspectiva teórica desta incidência sobre mercadorias bonificadas somente se instaura após o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, do faturamento para a receita bruta. Nem mesmo o Fisco cogitava tal incidência enquanto a base das contribuições estava confinada nos limites do faturamento da pessoa jurídica, afinal é absolutamente indisputável que bonificações e descontos não decorrem da venda de mercadorias (e, sim, da aquisição destas). Assim, para a própria Receita Federal, a tributação em comento somente seria viável após a edição da Lei nº 9.718/98 (nesse sentido, Acórdãos nos 02-17.458, DR.I/Belo Horizonte; 15-129.93.3, DIU/Salvador).

(...)” (Os destaques foram inseridos)

O entendimento acima referido já se encontrava pacificado no âmbito do antigo 2º Conselho de Contribuintes, conforme revela acórdão abaixo transcrito:

“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas”.

(2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, RV nº 223.405, Rel Cons. José Henrique Longo, j. 18.05.05)

Embora tratem, os precedentes acima, de “bonificação em mercadorias”, penso que o regime jurídico das bonificações e a dos descontos comerciais são rigorosamente os mesmos, seja porque estão ambos tratados nos CPCs nºs. 16 e 30, aprovados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, seja porque, independentemente disto, na essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenche o conceito de bonificação, conforme já reconhecido pela própria Administração Tributária, no já citado Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, os quais conceituam as bonificações e os descontos comerciais como vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Assim, se a vantagem (bonificação ou desconto comercial) se der mediante a entrega de mercadoria (a.), em moeda para rebaixe/rebate de preço (b.) ou em desconto em duplicata a vencer (c.), trata-se, na essência, de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da Lei Comercial, não preenchem o conceito de “receita”, mas antes servem à reduzir o custo de

aquisição de seus estoques naquela específica relação comercial que mantém com o fornecedor, permitindo que possa o adquirente implementar campanhas e de várias maneiras fomentar a vendas daqueles produtos, o que, por certo, é de interesse do adquirente mas também o é do vendedor que terá maior volume de vendas e acesso a canais de distribuição, razão pela qual se celebram os ajustes para bonificações e descontos.

Por tais motivos entendo haverem os contratos “atípicos” que prevêem regras diversas para incremento de vendas dos produtos vendidos pelos fornecedores à Recorrente, com o que atender-se-ia os objetivos mútuos das partes, que ao cabo é o aumento das vendas.

Tais contratos, no entanto, a meu sentir são acordos comerciais que veiculam regras para o preenchimento (ou não) de condições para a obtenção (ou não) de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não de prestação de serviços de uma parte à outra, ou mesmo de penalização da Recorrente por alguma infração cometida pelo fornecedor. A análise dos termos contratuais permite concluir que se forem atendidos os seus preceitos, se concedia descontos comerciais e/ou bonificações, mediante reembolso de valores em carteira, abatimento nas “duplicatas a pagar” ou entrega de mercadorias bonificadas, procedimentos esses que, na essência, veiculam e preenchem o conceito de *bonificações* ou *descontos condicionais*, e, como tais, nos termos da Lei Comercial (Art. 177, da LSA, CPC n.ºs 16 e 30 e Deliberações CVM n.ºs. 575 e 597/2009), não se subsumem no conceito de “receitas”, mas antes devem ser delas excluídos, pois que redutores de estoque.

É certo que apenas os “descontos *incondicionais*” tem previsão de exclusão das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, mas é igualmente certo que não se pode tributar como “receita” uma grandeza que segundo a Lei Comercial “receita” não o é, de modo que no caso concreto, não se está criando hipótese de exclusão da tributação para “descontos condicionais”, mas antes, permitindo que não incida tributação sobre um elemento que não é definido como sendo receita pela legislação comercial, estando excluído da tributação pelo próprio “caput” dos arts. 1.º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, ante sua própria natureza jurídica de “redução de custos” do estoque.

Deve ficar igualmente consignado que, ao obter uma “redução de custos” na aquisição de uma mercadoria, registrando-a por um preço de aquisição inferior, não há ingresso de recursos no caixa da pessoa jurídica. Porém, quando se der a venda de tal mercadoria, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, e conseqüentemente, fará com que haja a incidência sobre toda a diferença no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS. Ou seja, sob o aspecto econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais à conta de redução de custos, importa apenas em postergação da tributação sobre essa “vantagem comercial” que o comerciante obteve junto ao seu fornecedor, e que, muitas das vezes, se presta para fazer com que aumente o giro de um determinado produto ou viabilize promoções de outros que encontrem-se muito tempo parados no estoque, aumente a oferta, visibilidade ou volume de produtos, incrementando ao fim e ao cabo, a própria atividade econômica, sem que haja falta de recolhimento de tributos, já que, com custos menores, a tributação dar-se-á sobre um valor agregado maior no momento da venda, sem prejuízo à arrecadação tributária.

De outra parte, o fornecedor, ao conceder os descontos comerciais e bonificações, por não estarem veiculados na própria nota fiscal de venda da mercadoria, acaba pagando integralmente as contribuições ao PIS e à COFINS sobre a referida venda, não

havendo falar-se em prejuízo à arrecadação em decorrência deste desconto concedido pelo fornecedor, que acaba quitando o tributo sobre ele incidente.

Portanto, tenho que tratam de contratos atípicos, lícitos, livremente pactuados pelas partes e que devem ter seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico. O conteúdo econômico das avenças, por seu turno, reveste-se na natureza de “vantagens comerciais do vendedor ao comprador”, no interesse de incrementar a venda de ambas as partes, e se concretiza mediante abatimento de preços, reembolso de custos integrantes do processo de vendas e bonificações em mercadorias vinculadas aos acordos de fornecimentos, o que, conforme já discorrido, importa em redução de custos dos produtos adquiridos pela Recorrente em decorrência destes mesmos acordos.

Não entendo possa subsistir, portanto, a autuação sobre grandezas que não caracterizem-se como receitas da pessoa jurídica, mas sim como redução de seus custos. Até se poderia cogitar que a tomada de crédito pelas aquisições, se aplicado o conceito consonante com a essência do instituto (redução de custos), não poderia ser integral. Por inteira coerência meu posicionamento seria consentâneo com essa interpretação da Administração, mas no caso em concreto tal resta prejudicado ante ao fato de que o lançamento está lastreado em “omissão de receitas” e não em “glosa de créditos em excesso”, e, é certo que “os fins não justificam os meios”.

Porém e finalmente, para que não seja objeto de embargos ou então, para a hipótese de eventualmente se interpretar que os “descontos obtidos” ou as bonificações em “crédito em conta” seriam receitas – o que entendo destoar da legislação comercial, e, conseqüentemente, tributária -, cumpre abordar se os descontos compreenderiam, para fins tributários, às receitas financeiras, e, como tal, estariam sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Mas nessa hipótese coloco apenas os descontos comerciais veiculados sob forma de “descontos obtidos”, e não as mercadorias bonificadas, pois que para essas entendo que a forma não lhe permite aplicar a conclusão respectiva.

Isto porque, a Recorrente pleiteia em obter o tratamento de que as vantagens por ela percebidas, se receitas fossem, seria de natureza “financeira”, sujeitando-as à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS, e, por outro lado, a decisão de piso entendeu que apenas poderiam ser classificados como sendo receitas de natureza “financeira” aquelas provenientes de “juros negativos”, decorrente de antecipação do pagamento de uma fatura antes de seu vencimento, do que diverge a Recorrente em suas razões recursais.

Tenho, no entanto, que para se configurar como receita de natureza “financeira”, não é necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um “juro negativo”, mas que seja lhe concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, mesmo que seja a concessão de um “desconto” desvinculado de um “juro negativo”.

Para assim concluir, parto da análise do que venha a ser “receita financeira”, nos termos do que preceitua o art. 373, do RIR/99:

“Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem”. (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º) – grifei.

No mesmo sentido, tem-se ainda o art. 9º, da Lei nº 9.718/98, que assim preceitua:

“Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.”

Como se vê, se a pessoa jurídica possui uma obrigação em moeda estrangeira, e houver oscilação passiva, diminuindo o valor a pagar, ou ao contrário, tiver um recebível em moeda estrangeira, e ocorrer oscilação ativa, terá “receita financeira”, sem que tenha havido qualquer operação de “juro negativo” ou de “juro positivo”, de modo que efetivamente não se deve compreender que as “receitas financeiras” sejam decorrentes apenas de obtenção de descontos pela incidência de um “juro negativo” pela antecipação de pagamento, mas sim, toda vez que o montante “financeiro” a pagar relativamente a uma obrigação, ou um montante a receber, de um direito, sofra aumento em função de um desconto obtido ou de um “encargo” recebido (não apenas juros, mas pode ser comissão de permanência, multa contratual etc.), ter-se-á um “incremento patrimonial” de ordem financeira, pois que impactará seu “conta a pagar” ou “a receber”.

Portanto, segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo “receitas financeiras”, de modo que, para aqueles que entendam que os descontos obtidos sejam “receitas” – o que efetivamente entendo não se subsumir ao previsto na Lei Comercial, no caso em concreto -, se deveria qualificar tais abatimentos recebidos como sendo “receitas financeiras”, e, como tal, efetivamente sujeitos à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004. Excetua-se desse enquadramento os reembolsos em carteira e as mercadorias bonificadas, por óbvio.

No entanto, entendo deva superar este aspecto, pois que, como já explicitado, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

III. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **não conhecer em parte do recurso** no tocante às matérias objeto de pedido de desistência, e, na parte conhecida, em **dar parcial provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo a glosa parcial do crédito presumido sobre o estoque de abertura e para determinar o cancelamento da exigência no tocante aos débitos decorrentes à adição à base de cálculo das contribuições das vantagens decorrentes de bonificações e acordos comerciais.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

CÓPIA