



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.011290/2006-94
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.403 – 3ª Turma
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria PIS E COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 1.800 a 1.815) com fulcro no at. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 3402-002.210** (fls. 1.769 a 1.798) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26 de setembro de 2013, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para determinar o cancelamento do crédito tributário decorrente da inclusão das bonificações e acordos comerciais na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. Os fundamentos da decisão foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

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 à 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.

(grifou-se)

Não resignada em parte com o acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.800 a 1.815) alegando divergência jurisprudencial quanto à não incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS não-cumulativos sobre as bonificações e descontos comerciais recebidos dos fornecedores pela Contribuinte. Para comprovar o dissenso interpretativo, indicou como paradigmas os acórdãos n.º 202-15.617 e 3302-002.119.

Posteriormente, intimada a Contribuinte da decisão do recurso voluntário e da interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional, opôs embargos de declaração (fls. 1.859 a 2.070) alegando os vícios de omissão, obscuridade e contradição, na análise da prova constante dos autos referente aos créditos presumidos de COFINS calculados sobre o estoque de abertura. Os mesmos foram admitidos e providos, com efeitos infringentes, nos termos do Acórdão nº 3402-002.713 (fls. 2. 101 a 2.111), que foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. CIRCUNSTÂNCIAS EXCEPCIONAIS. PREMISSA EQUIVOCADA. ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA DE OUTRO RECURSO CABÍVEL. CABIMENTO.

Apoiando-se o julgamento em premissa equivocada, ocasionando erro material na decisão, e não havendo outro recurso cabível na processualística administrativa, é admissível a atribuição dos excepcionais efeitos infringentes aos embargos de declaração, podendo ser modificado o julgamento anterior para corrigir o equívoco, inclusive, se for o caso, para ser designada a realização de diligência para o aprofundamento da materialidade e dimensão do fato gerador objeto do lançamento tributário.

Acolhidos parcialmente os embargos de declaração com efeitos infringentes para alterar o resultado do julgamento anterior (Acórdão nº

3402001.699), modificando-o para: “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 afastar parcialmente da glosa do crédito presumido do estoque de abertura a parcela relativa a diferença de alíquota de 4,6% que não foi efetivamente utilizada pela Recorrente mantendo a exigência sobre o cálculo procedido sobre produtos em estoque com alíquota zero, monofásicos e substituição tributária na parcela efetivamente utilizada (3,00%), 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 Morais Pereira quanto às bonificações. Fez sustentação oral Dr. Rafael Borin, OAB/RS nº 51.481 pelo recorrente e Dra. Indiara Arruda de Almeida Serra pela PGFN.”

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em admitir e dar provimento aos Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern e Maria Aparecida Martins de Paula, que votaram pelo não conhecimento do recurso e no mérito, rejeitá-lo.

(grifou-se)

Na mesma oportunidade, a Recorrida WMS Supermercados do Brasil Ltda., em sede de contrarrazões ao recurso especial (fls. 2.080 a 2.099), postulou a negativa de seguimento ao apelo da Fazenda Nacional por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos citados como paradigmas, bem como, no mérito, a negativa de provimento ao recurso.

Noutro giro, do acórdão que julgou os embargos de declaração da Contribuinte, foram opostos novos aclaratórios por Conselheiro (fls. 2.113 a 2.119), à época integrante daquela Turma de Julgamento, nos termos do art. 65 do RICARF, postulando saneamento com relação aos vícios de obscuridade e contradição. A obscuridade teria se dado no emprego da locução “circunstância extraordinária” para justificar o acolhimento dos embargos da Contribuinte, enquanto que a contradição estaria no fato de existir previsão de outro recurso que não os embargos de declaração para corrigir a decisão, no caso, o recurso especial de divergência.

Admitidos os embargos de declaração do Conselheiro, consoante despacho s/nº de 23 de maio de 2016 (fls. 2.121 a 2.124), os mesmos foram rejeitados, pois, no entender da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, inexistentes os vícios apontados. Os fundamentos estão consignados no Acórdão nº 3402-003.854 (fls. 2.125 a 2.132), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO.

Inexistindo os vícios apontados no Acórdão nº 3402002.713, rejeitam-se os embargos de declaração.

Na data de 15/03/2017, o processo foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional (fl. 2.135) para ciência dos Acórdãos n.º 3402-002.713 e 3402-003.854, referentes aos embargos de declaração opostos pela Contribuinte e por Conselheiro do Colegiado.

A Fazenda Nacional ratificou o recurso especial interposto e pugnou pelo prosseguimento do feito, consoante petição de 04/04/2017 (fls. 2.136 e 2.137).

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto a ser relatado e submetido à análise da Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

O voto desta Conselheira Relatora foi acompanhado por unanimidade pelo Colegiado no que tange à admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, tendo restado vencido quanto ao mérito do litígio.

Admissibilidade

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.800 a 1.815) em face de acórdão que conheceu em parte do recurso voluntário da Contribuinte e, na parte conhecida, deu-lhe provimento parcial.

Em sede de contrarrazões de recurso e memoriais de julgamento, a Contribuinte sustenta ser o apelo especial inadmissível por duas razões: (a) intempestividade da ratificação do recurso especial após julgamento de embargos de declaração com efeitos infringentes; e (b)

ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos citados como paradigmas. Portanto, necessário iniciar-se a análise do recurso especial pela admissibilidade.

(a) Da Tempestividade

A Contribuinte sustenta não ter sido preenchido o requisito extrínseco da tempestividade do recurso especial da Fazenda Nacional, pois transcorridos mais de 15 (quinze) dias entre a intimação dos acórdãos n.º 3402-002.713 e 3402-003.854 (fls. 2.135), resultado do julgamento dos embargos de declaração opostos contra o acórdão de recurso voluntário, e a apresentação da ratificação das razões do recurso especial (fls. 2.136).

Alega, portanto, ter havido o descumprimento do prazo de 15 (quinze) dias previsto nos artigos 37, §2º, do Decreto n.º 70.235/73 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, para a interposição do recurso especial e ratificação das razões.

Consoante se verifica no acórdão n.º 3402-002.713 (fls. 2.101 a 2.111), os embargos de declaração opostos pela Contribuinte (fls. 1.859 a 2.070) foram acolhidos e providos pelo Colegiado *a quo*, com efeitos infringentes, implicando na modificação do resultado do julgamento anterior. São extraídos do voto trechos que evidenciam a assertiva:

[...]

Como se relatou, a Embargante sustenta que o Acórdão embargado incidiu em omissão, contradição e obscuridade na análise da prova constante dos autos, na medida em que afirma desde o início de que não aproveitou a parcela do crédito presumido, equivalente a 4,6% incidente sobre os estoques de abertura, a título de COFINS e registrados em sua contabilidade em 31.01.2004, tendo aproveitado efetivamente apenas o percentual de 3,00% que lhe era concedido pela Lei, mas que acabara registrando tais diferenças de créditos nos DACON's como forma de afastar eventual alegação de decadência do direito de se os escriturar, acaso viesse a sagrar-se vencedora na ação judicial que movia para este desiderato.

[...]

Passando à análise dos argumentos articulados tanto nas peças de impugnação, recurso e agora em sede de Embargos de Declaração, tenho que, efetivamente, a matéria não foi enfrentada com a acuidade que merecia, o que, portanto, impõe o conhecimento dos embargos diante desta omissão.

[...]

Desta forma, da análise detida do processo, observa-se que os valores glosados pela autoridade na composição do estoque de abertura efetivamente não foram utilizados pelo sujeito passivo, de modo que deve se desconsiderar os valores autuados a título de Crédito Presumido relativo a Estoque de Abertura sobre o que exceder ao que efetivamente tenha sido por ele utilizado concretamente.

Finalmente, sendo concretamente constatado de que houve lançamento sobre parcela não utilizada pelo contribuinte do crédito presumido sobre o estoque de abertura, resta evidente que ocorreu equívoco por parte do julgado embargado. Porém, não vejo que tenha sido na extensão total desta glosa, em virtude de que, da base de cálculo sobre a qual foi descontado o crédito presumido, para se atingir o valor de R\$1.063.661,29, deve-se expurgar os valores relativos a estoques de mercadorias sujeitas a monofasia e a substituição tributária.

[...]

Diante de constatações como estas enfrentadas nos autos, está pacífica na jurisprudência a possibilidade de serem concedidos efeitos infringentes aos embargos de declaração, visando à celeridade do desfecho da demanda, máxime quando há efetivamente equívoco material nas premissas que presidiram o andamento do julgado embargado, e não se vislumbra outro recurso cabível na processualística (no caso, administrativa).

[...]

Entendo seja o caso em concreto, em que há circunstância extraordinária que permite sejam atribuídos efeitos modificativos aos embargos, pois que concretamente se demonstrou que havia prova nos autos, suficientes para infirmar elementos que compuseram o ato administrativo de lançamento, ainda que sobre ele fizesse incidir dúvida sobre a dimensão de sua materialidade e do montante devido.

[...]

Nos termos do art. 15 do Novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105/2015, não havendo normas que regulem os processos administrativos com relação a determinado tema, como é o caso da ratificação das razões do recurso especial, as disposições do Código de Processo Civil ser-lhe-ão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Assim, da leitura do art. 1.024, §5º¹ do Novo Código de Processo Civil extrai-se que quando houver alteração do julgamento anterior pela interposição dos embargos de declaração, o recurso interposto pela outra parte antes da publicação do julgamento dos embargos deverá ser ratificado e, posteriormente, será julgado. Referido comando foi confirmado pelas Súmulas do Superior Tribunal de Justiça n.º 418 (CPC de 1973) e 579 (NCPC).

A Fazenda Nacional foi cientificada dos acórdãos n.º 3402-002.713 e 3402-003.854 na data de **15/03/2017**, conforme despacho de encaminhamento de fl. 2.135. Na sequência, por meio de petição datada de **04/04/2017** (fl. 2.136), manifestou-se pela ratificação do recurso especial interposto e admitido por meio do despacho nº 3400-157 e prosseguimento do feito. Os autos foram remetidos da Procuradoria da Fazenda Nacional para o CARF na mesma data, de 04/04/2017 (fl. 2.137).

A análise da tempestividade da ratificação das razões de recurso especial deve ser feita à luz do art. 79 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

¹ Art. 1.024. O juiz julgará os embargos em 5 (cinco) dias. [...] § 5º Se os embargos de declaração forem rejeitados ou não alterarem a conclusão do julgamento anterior, o recurso interposto pela outra parte antes da publicação do julgamento dos embargos de declaração será processado e julgado independentemente de ratificação.

- RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, segundo o qual o Procurador da Fazenda Nacional **será considerado intimado das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data da entrega dos autos à PGFN**, salvo se em data anterior o Procurador se der por intimado. A redação do dispositivo se dá nos seguintes termos:

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

No caso em apreço, o processo foi remetido à Procuradoria da Fazenda Nacional em **15/03/2017** (fl. 2.135), iniciando-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias em que seria considerado intimado o Procurador, o qual findar-se-ia em **14/04/2017** (sexta-feira). Por sua vez, o prazo de 15 (quinze) dias para a apresentação da ratificação das razões do recurso especial encerrar-se-ia na data de **01/05/2017**.

Inequivocamente a manifestação da Fazenda Nacional de 04/04/2017 deu-se no prazo previsto nos artigos 37, §2º, do Decreto nº 70.235/73 e 68 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, sendo tempestivo o recurso especial de divergência interposto.

b) Ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas

Preenchido o requisito da tempestividade, necessário adentrar-se à análise dos demais requisitos de admissibilidade constantes do art. 67 do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. Conforme já referido, em sede de contrarrazões a Contribuinte sustenta a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas porque:

(a) no acórdão nº 3402-002.210 (fls. 1.769 a 1.798), ora recorrido, e no Relatório Fiscal dos presentes autos, os descontos e as bonificações recebidas pelo Sujeito Passivo **não** estão atreladas a uma contraprestação para o fornecedor. Referidas rubricas foram consideradas pela Fiscalização como receitas financeiras.

(b) nos acórdãos nºs 202-15.617 e 3302-002.119, indicados como paradigmas, há vinculação entre os descontos e bonificações concedidas à compradora e a prestação de serviços ao fornecedor, tais como, serviços de locação de espaço nas lojas de conveniência, locação de espaços especiais no interior das lojas para venda; recitas cobradas pela atividade de distribuição de mercadorias; reposição ou promoção dos produtos no interior da loja; e receita decorrente de propaganda.

A controvérsia dos presentes autos gravita em torno da possibilidade de se considerar como receita da Recorrida os descontos obtidos e as bonificações concedidas em mercadorias e se, por conseguinte, estão sujeitos à tributação pelo PIS e pela COFINS não-

cumulativos. No julgamento do recurso voluntário, manifestou-se o Colegiado *a quo* no sentido de: "[...] 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.** [...]"

Conforme se extrai do Relatório de Verificação Fiscal, a Fiscalização classificou as operações da Recorrida como prática de "pedágio/rappel", considerando que as receitas em discussão originam-se das taxas cobradas dos fornecedores por: "**serviços recebidos, multas por não cumprimento de acordos ou por simples imposição para que o fornecedor possa ter seu produto nas vitrines das lojas da fiscalizada.** [...]" (fl. 787). À semelhança da situação fática dos acórdãos indicados como paradigmas, há uma vinculação das bonificações e descontos à prestação de serviços pela Contribuinte, ora recorrida.

Com a devida vênia ao entendimento contrário, do confronto entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas, depreende-se a existência de similitude fática entre os julgados, preenchendo-se o requisito da divergência jurisprudencial. Para elucidar a assertiva, transcreve-se trecho do acórdão recorrido, *in verbis*:

[...]

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 prevêem 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.

[...]

No recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, entende-se ter havido o preenchimento do requisito da comprovação da divergência jurisprudencial mediante a apresentação dos acórdãos paradigmas n.º 202-15.617 (da própria, à época, SONAE) e 3302-002.119 (do Walmart). São as ementas dos julgados:

Acórdão n.º: 202-5.617

PIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO CTN. O prazo decadencial para lançamento da contribuição para o PIS é de cinco anos, nos termos do CTN, e não nos termos da Lei nº 8.212/91.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA. Antes mesmo da EC/20 base de cálculo do PIS incluía todos os valores entrados como receita, ainda que escriturados de forma diversa e independentemente da sua classificação contábil.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Acórdão n.º 3302002.119

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. Não integram a base de cálculo do tributo os descontos incondicionais.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. 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. RECEITA. CONCEITO. 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. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, a título de: distribuição de mercadorias; atividade de propaganda; aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas; fidelização e crescimento dos fornecedores; não devolução de mercadorias defeituosas; e Bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios. MULTA DE OFÍCIO. A multa a ser aplicada em procedimento ex officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. É legítima a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa Selic. Recurso Voluntário Negado. (grifou-se)

Existindo identidade de situações fáticas tratadas nos acórdãos recorrido e paradigmas, entende-se como comprovada a divergência jurisprudencial, razão pela qual deve ter prosseguimento o recurso, nos termos do art. 67 do RICARF.

Mérito

No mérito, a controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à definição da natureza dos descontos pactuados entre a Contribuinte e seus fornecedores e das bonificações recebidas em mercadorias, para fins de composição da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS dos períodos de apuração compreendidos entre 01/03/2004 a 31/12/2005.

Por meio do recurso especial, a Fazenda Nacional insurge-se em face da decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário, alegando divergência com relação à possibilidade de não incidência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes dos descontos obtidos e das mercadorias bonificadas.

O ponto principal a ser verificado é se os descontos obtidos pelo Sujeito Passivo junto aos seus fornecedores e o recebimento de mercadorias bonificadas, e que culminaram com a obtenção de redução do valor do preço das faturas/duplicatas a pagar, integram ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS.

No Relatório de Ação Fiscal (fls. 3.590 a 3.615), restou consignado pela Fiscalização que a Contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS *"as receitas lançadas a crédito nas contas nº 3.1.07.30 (Propaganda), nº 3.4.01.06 (Descontos Obtidos) e nº 5.1.01.23 (Mercadorias Bonificadas)"*. Houve o lançamento pela Autoridade Fiscal dos valores entendidos como devidos sobre as receitas não incluídas nas bases de cálculo, consoante fundamentos lançados no Termo de Verificação Fiscal.

O entendimento da Fiscalização foi referendado pelas decisões de 1ª e 2ª instâncias no presente processo administrativo, sendo objeto agora de análise por meio de recurso especial.

Feitas essas ponderações, necessário se faz estabelecer conceitos e premissas que nortearão o julgamento do tema.

Tendo em vista que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita". O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é *"o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*. Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em

função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

De outro lado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o "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". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12.

Conforme consta no item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

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. (grifou-se)

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

Mensuração de estoque

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

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque 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 (exceto os recuperáveis junto ao fisco), 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 devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (grifou-se)

Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, os descontos comerciais, por estarem vinculados às operações de aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

Nessa esteira, uma vez que também se deve identificar a natureza jurídica das vantagens obtidas pela Recorrente nas concessões feitas pelos seus fornecedores no cumprimento dos acordos comerciais, importa estabelecer o conceito de "bonificações", as quais possuem rigorosamente o mesmo regime jurídico dos descontos comerciais. A matéria foi tratada com propriedade pelo ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, ao proferir o acórdão recorrido nº 3402002.210, o qual se reproduz em parte, passando a integrar as razões deste voto:

[...] 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.

[...]

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 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.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 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.

[...] (grifou-se)

O entendimento da Ciência Contábil de que a bonificação ou desconto comercial devem ser classificados como redução de custo, exerce influência no Direito Tributário, em especial no tema quanto à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. Essa interpretação decorre das normas contidas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

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.

Portanto, o conteúdo dos institutos custo e receita, grandezas de natureza econômica, devem ser interpretados pelas regras que lhes são próprias, não podendo ser alteradas para o único fim da incidência tributária. Nessa senda, é do Direito Privado, por meio da Legislação Societária, a competência para dar a definição de custo e receita, para isso sendo ainda relevante o disposto no Decreto-Lei nº. 1.598/77, *in verbis*:

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)

Por sua vez, a legislação comercial ou societária, para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos elementos componentes das demonstrações financeiras, ampara-se nos Princípios e Normas Contábeis, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76 Lei das Sociedades Anônimas:

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 As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 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)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – (revogado). (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 As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§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)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras.

Nessa linha relacional, importa consignar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Na análise jurídica de cada lançamento da sociedade deverá prevalecer a essência sobre a forma, que, em outras palavras, significa averiguar-se se aquela grandeza é ou não receita.

A matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, fazendo-se pertinente trazer a ementa e alguns trechos de decisão proferida em caso análogo ao dos presentes autos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004

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.

Recurso Provido.

Trechos do acórdão de relatoria do nobre Conselheiro Marcos Tranchesini Ortiz, que embora trate apenas de bonificações recebidas em mercadorias, deixa claro que o tratamento jurídico equipara-se ao fenômeno dos descontos obtidos pelo comprador do fornecedor, também discutido nos presentes autos:

[...]

A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis n as 9318/98 e 10,833/03.

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 a 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.

Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT n" 134, p.45).

Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:

"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.). O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las"

(Cofins na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT n° 50, p. 130)

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito.

Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Imponível. Estudos e pareceres de direito tributário, 1' vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)"

"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT n° 118, p. 80).

"Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias. " (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo -MP Editora, 200,5, p, 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]

Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base imponível da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda.

[...]

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

O precedente acima corrobora os argumentos expendidos nesse voto. Embora trate de bonificação em mercadorias, o regime jurídico aplicável é o mesmo dos descontos

comerciais, pois ambos são tratados nos CPC's nºs 16 e 30, referendados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, respectivamente, além de conterem na sua essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenchendo o conceito de bonificação.

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer está-se diante de redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica. Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bem, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

Nesse diapasão, os contratos celebrados entre a ora Recorrida e os seus fornecedores, que prevêm regras para aumento das vendas, atendem a objetivos mútuos das partes. São nítidos acordos comerciais que estabelecem regras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não havendo prestação de serviços de uma parte a outra, ou mesmo previsão de penalidade do Sujeito Passivo a ser aplicada ao fornecedor se cometer alguma infração. São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas.

Prosseguindo-se, dos termos contratuais, nota-se haver a concessão dos descontos comerciais e/ou bonificações se atendidos os requisitos ali estabelecidos. A sistemática adotada nos contratos enquadra-se no conceito de bonificações ou descontos comerciais, os quais não estão abrangidos pelo conceito de receitas, mas delas devem ser deduzidos por serem redutores de estoque, tudo conforme disposto no art. 177 da Lei nº. 6.404/76, nos CPC's nºs 16 e 30 e nas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009.

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque.

Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

Conclui-se que: (i) os contratos entabulados pela Recorrida com os seus fornecedores, por serem lícitos e livremente pactuados pelas partes, devem ter seus efeitos

preservados pelo ordenamento jurídico; (ii) o conteúdo econômico dos referidos pactos consiste na redução de custos dos produtos adquiridos pelo Sujeito Passivo em decorrência dos acordos, não podendo subsistir a autuação para incidência de PIS e COFINS sobre montantes que não são receitas da pessoa jurídica e (iii) as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Sujeito Passivo com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste pois os mesmos caracterizar-se-iam como descontos incondicionais.

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo nº 10480720722201062, que passa a integrar as presentes razões de decidir:

[...]

Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas:

Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;

Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.

Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário.

Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação.

Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.

Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

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

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

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento, à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de

venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.”

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos.

Tanto é assim, que a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

É de se lembrar ainda que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo.

Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156/SP de relatoria do Ministro Humberto Martins assim ementado (Grifos Meus):

“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.”

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 - RS 2014/01878520 sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

“DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03). No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

Logo, os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes merecem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos em parte, somente para fins de questionamento (fl. 1834).

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 535, II, do CPC, do art. 123 do CTN, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, do art. 1º, § 3º, V, alínea "a", das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003.

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de “descontos incondicionais”, a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora. Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, eSTJ)

Contraminuta apresentada às fls. 18971906, eSTJ.

É o relatório.

Decido.

Constato que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.).

Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, conseqüentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de

apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

Frisa-se que, como bem observado pela magistrada a quo, inexistente controvérsia acerca do direito material, qual seja, a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS dos valores relativos aos descontos incondicionais.

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN n.º 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

Importante ressaltar que não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas.

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrados nas operações de compra e venda.

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo: Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 18071.809, eSTJ)

[...]”

Com efeito, essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78.

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC nº 1170/2009:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), 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 devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Em linha eventual, para a hipótese de ser interpretar que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoaria da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse raciocínio, são compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas.

Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

Receita

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.

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso deve-se qualificar os abatimentos recebidos como receitas financeiras, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004, vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto nº

5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15.

Ora, tendo em vista que o presente caso envolve o período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2009, deve-se considerar as disposições dos Decretos acima referidos.

Segue abaixo transcrição dos termos do Decreto 5.164/04, publicado no DOU de 30.7.04:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Brasília, 30 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 30.7.2004 Edição Extra”

Transcreve-se, ainda, o teor do Decreto nº 5.442/05, que revogou o Decreto 5.164/04:

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

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Processo nº 11080.011290/2006-94
Acórdão n.º 9303-007.403

CSRF-T3
Fl. 2.309

Art. 3º Fica revogado o Decreto no 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Brasília, 9 de maio de 2005; 184o da Independência e 117o da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antonio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 9.5.2005 Edição extra.”

Com tais dispositivos, torna-se claro também que se não fossem enquadrados como desconto incondicional – deveriam ser tratados, a rigor, como receita financeira. O que, em respeito à sistemática do PIS e Cofins observada pelo sujeito passivo, no presente caso, considerando o período em discussão, deve-se aplicar a alíquota zero dessas contribuições às referidas receitas financeiras.

No entanto, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Em que pese o alentado e bem fundamentado voto da i. conselheira relatora, peço vênia para dela divergir com relação à incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Penso que os fundamentos do recurso especial de divergência da Procuradora, além de exibir fundamentos teóricos sobre a matéria, faz acertadas referências ao bem elaborado Relatório Fiscal da autuação, mormente quando ele avalia as bonificações e descontos em questão, às e-fls. 779 a 799, demonstrando porque se tratariam como receitas tais bônus, descontos e recuperações.

Resumidamente, em tais fundamentos:

- parte-se da premissa de que a totalidade das receitas auferidas compõe a base de cálculo das contribuições, independentemente de sua denominação ou classificação contábil;

- considera-se que os descontos, para caracterizarem-se como incondicionais, não podem estar pendentes de qualquer evento futuro e incerto; e

- verifica-se que, no caso dos autos, tal situação não ocorre, pois os valores recebidos a título de desconto ou bonificação caracterizam a remuneração de efetiva atividade econômica da recorrente que, adquirindo mercadorias pelo preço cheio, após realizar sua contraprestação combinada, tem o passivo reduzido ou o recebimento de mercadorias sem custo.

Por isso, peço licença para transcrever os referidos argumentos apresentados pela Fazenda, às e-fls. 1804 a 1814, os quais adoto como fundamentos deste voto:

3.1. Da tributação dos descontos e bonificações concedidos pelos fornecedores da recorrida, em razão de serviços por ela prestados.

*Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

A norma está em consonância com a alteração do art. 195, inc. I da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998, que acrescentou a incidência de contribuições sociais sobre receita, conceito este mais abrangente que o de faturamento, pois faturamento alberga somente as receitas operacionais, atinentes ao objeto social descrito no contrato social da empresa¹. Portanto, sob a égide do regime não-cumulativo, a base de

cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo permitido exclusões da base de cálculo e abatimento de créditos apurados².

No intuito de evitar a tributação dos valores auferidos em razão de descontos e bonificações obtidos junto a fornecedores, a recorrida defende que para caracterizar receita deve haver o efetivo ingresso de determinado recurso financeiro ou econômico, que venha a integrar o patrimônio do sujeito passivo.

Antes de prosseguir na análise do acórdão recorrido, é necessário trazer o conceito de receita.

Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia, na obra Manual de Contabilidade (Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas:

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro).

Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

1 O STF recentemente, através de controle difuso, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, bem como acabou por consolidar orientação no sentido de que faturamento (base de cálculo do PIS/COFINS) abrange não só o produto da venda de mercadorias e de serviços, mas o produto de “todo rol das demais atividades que integram o objeto social da empresa”¹. Assim, o conceito de faturamento é, precisamente, o conceito de receita operacional, intrinsecamente relacionadas às atividades exercidas segundo o objeto social da empresa. Nesse sentido, vale conferir pronunciamento do Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE 357.950/RS, no qual a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarada pela primeira vez em controle difuso, e também no mais recente RE – AgR nº 4004798, julgado em 10/10/2006. **No entanto, sob a égide das Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, houve o alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS), nos termos do permissivo constitucional disposto no art. 195, inc. I alterado pela EC 20/98.**

2 Já decidiu o STJ: “(...) Se a lide envolve fatos impositivos realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada “cláusula de reserva de plenário”), a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados. 9. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no Ag 1239175 / RJ AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO 2009/01945045 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 11/05/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2010)”. (Grifos nossos)

Exemplo 2: a empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível

(obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

José Luiz Bulhões Pedreira (Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1989) explica que:

Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado.

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

A receita pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção de obrigação previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação, ou libera-se de obrigação sem pagamento ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta.

(...)

A) Classificação – As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade empresária, ou como recuperação de custo – que é a quantidade de valor financeiro em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo.

Pelos conceitos trazidos acima, já é possível afastar a tese defendida pela contribuinte, pois a receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Deve-se, ainda, guardar a ideia de que a receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo.

Pois bem. No caso, todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica. O termo de verificação fiscal analisou cada uma das contas, esclarecendo a origem dos valores contabilizados:

- 32.11.00.17-BONIFICAÇÃO PROMOÇÃO PARA ABERTURA DE LOJA: a recorrente cobra de seus fornecedores uma verba destinada à campanha de abertura de uma loja de reinauguração de uma loja. Conforme consta do contrato celebrado pela SONAE e seus fornecedores, eles são compelidos a pagar uma taxa ou pedágio, para que possam participar de tais eventos.

- 32.11.00.21-BONIFICAÇÕES PARA PROMOÇÕES e 32.11.00.46 - BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS: A fiscalizada descreve que as contas acima se

destinam a apropriar valores cobrados do fornecedor a título de promoções e reposições na área de venda de mercadorias. Ou seja, a Sonae (WMS) cede seus repositores e promotores de mercadorias e por este serviço cobra do fornecedor um percentual previamente acordado. Caso o fornecedor não disponibilize para as lojas da fiscalizada pessoas para realizar as tarefas de reposição ou promoção de seus produtos, o SONAE cobra uma remuneração em decorrência dessa atividade.

- 32.11.02.10 - DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO, 32.11.02.11 - DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO e 32.11.02.20 - DESCONTO FIDELIDADE ESCALÕES: a própria recorrente traz a descrição de tais contas (planilha explicativa e Anexos 1 de 2004 e 2005): “Em reconhecimento ao fato de que a SONAE representa uma garantia de escoamento de pelo menos uma parte da produção do fornecedor, em decorrência do volume de compras da Sonae e fluxo de clientes nos estabelecimentos comerciais da Sonae, que pode proporcionar crescimento de vendas do fornecedor, este concederá à Sonae, conforme o volume total de compras efetuadas pela Sonae apuradas no ano civil, os percentuais estabelecidos no item 4 do quadro sintético deste anexo (objetivo de crescimento), incidentes sobre o valor total das vendas de cada período”.

A fiscalização destacou que “(...) essas receitas não são redução de custo, mas sim uma remuneração cobrada dos fornecedores (...)”.

- 32.11.02.21 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS: no item b.1 do Anexo 3 (referente ao ano de 2005) lê-se: “a Sonae apurará mensalmente o nível de serviço realizado por fornecedor, considerando o prazo de entrega negociado por Região/Unidade de Negócio, com base nas datas de entrega, itens e quantidades constantes dos pedidos emitidos e nas datas de apresentação das respectivas notas fiscais, itens e quantidades entregues e aceites e de acordo com a definição do Anexo 3, cláusula b). Caso o nível de serviço negociado não seja cumprido, sobre a diferença, em valor, entre realizado e negociado incidirá uma multa de 10%”. No mesmo anexo, também está prevista a incidência de outra multa no montante de 5% que incidirá caso as mercadorias destinadas a campanhas promocionais não forem entregues na data do pedido.

- 32.14.00.11 - BONIFICAÇÕES CONTRATOS DE MERCADORIAS: mais uma prática de Rappel descrita na planilha explicativa da fiscalizada como “visibilidade e escoamento das mercadorias”. Citamos anteriormente que a fiscalizada disciplina de antemão, no acordo de fornecimento, a entrega de mercadorias que serão exigidas em decorrência de imposições que advirão quando do aniversário de lojas, abertura e inaugurações de lojas e outros eventos. A conta aqui analisada também se enquadra nesta previsão constante do acordo.

- 32.17.00.13 - DESCONTO NÃO DEVOLUÇÃO: A fiscalizada descreve como valor recebido do fornecedor para deixar de

devolver produto avariado ou que perdeu a validade, ficando sem condição de venda e o custo assumido pela WMS. A apuração é feita nota a nota. Como o desconto contratado não é PROPORCIONAL às avarias detectadas (inclusive delas independente), os valores percebidos a este título não podem ser caracterizados como recuperação de custos como tenta fazer parecer a fiscalizada.

- 32.17.00.14 - *DESCONTO SUBSÍDIO: a planilha explicativa fornecida pela recorrente descreve como “valor recebido do fornecedor para recuperar perdas desconhecidas no processo operacional de compra e venda”. Tem-se aqui mais uma cobrança que faz parte de toda uma série de exigências da fiscalizada relativamente a seus fornecedores. É cobrada independentemente de uma efetiva apuração das perdas mencionadas.*

- 32.17.00.18 - *DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO: extrai-se dos contratos celebrados que os fornecedores são compelidos a pagar um pedágio ou taxa, com a finalidade de poder participar dos eventos de aniversário de cada insígnia.*

- 32.17.00.20 - *DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO: consta dos acordos de fornecimento: “Quanto à entrega das mercadorias fica acordado que as partes especificarão por escrito o local, podendo determinar que sejam entregues de forma centralizada, no centro de distribuição da SONAE, ou diretamente nos estabelecimentos da mesma, ou poderá ficar acordado que a SONAE retire as mercadorias no estabelecimento do fornecedor. No ANEXO 3 verifica-se que existe a possibilidade do fornecedor utilizar o centro de distribuição e frota de caminhões da SONAE ficando compelido, porém, ao pagamento da contraprestação pela centralização de entregas: uso do CD (centro de distribuição) e frota de caminhões e veículos da SONAE. Este é o chamado DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO apurado de acordo com um percentual definido no item 4 do ANEXO 3 aplicado sobre todas as Notas Fiscais entregues no CD.”*

- 42.00.00.50 - *PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO), 42.00.00.51 - PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA e 42.00.00.53 - RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MK: nas planilhas explicativas da recorrente constou que: “Propaganda (recuperação): valor recebido do fornecedor para recuperar custos com fotos e material de publicidade de produtos, em encartes ou anúncios em jornal, folheto, tv, etc.(promoções cooperadas)”; “Propaganda recuperação extra: valor recebido do fornecedor referente a participação de produto do mesmo em publicidade excedente da WMS”; “Recuperação extra com eventos MKT: co-participação do fornecedor nos investimentos de grande destaque fora do calendário promocional”.*

Uma leitura das contas incluídas na base de cálculo das contribuições permite concluir que todas elas caracterizam receita, pois geram um ganho para a empresa, decorrente da

exploração da atividade econômica. Aliás, em muitos casos tem-se o nítido pagamento dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Porém, em vez do fornecedor efetuar o pagamento do percentual estipulado no contrato diretamente ao WMS, ele é obrigado a conceder um desconto no preço das mercadorias entregues.

*De fato, conforme Relatório Fiscal, nos Acordos e Contratos firmados entre as partes, são fixados valores em percentuais das Notas Fiscais e abatidos do montante pago pela WMS Supermercados do Brasil aos seus fornecedores. Assim, **no caso dos autos, o valor do desconto equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Assim, ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.***

*Ressalte-se que, segundo afirmou a fiscalização no relatório, as quantias incluídas na base de cálculo das contribuições **não podem ser consideradas diminuição de custos**. Cite-se trecho de fl. 737, verbis:*

*“De uma forma geral, podemos dizer que fossem tais **descontos** redução no custo das mercadorias compradas, as notas fiscais retratariam tal situação consignando ali os respectivos valores. **No caso, não se pactua a redução no PREÇO DAS MERCADORIAS, mas sim no valor a ser pago POSTERIAMENTE. A fiscalizada, após adquirir as mercadorias pelo valor total fixado nas notas, ao invés de liquidar a dívida por este valor total, paga um valor REDUZIDO, extinguindo, assim, o passivo por um valor menos que o da dívida original sem a extinção concomitante de ativo, tendo-se assim uma RECEITA realizada.***

Cabe ainda ressaltar que alguns descontos contratados não são proporcionais às avarias detectadas, ou a perdas desconhecidas no processo, ou a outras situações análogas, destes eventos, inclusive, tais descontos independem, ou seja, a fiscalizada é remunerada de qualquer forma. Assim, a percepção de tais valores não pode ser considerada uma recuperação de custo, como tentou fazer parecer a WMS.

(...) O fornecedor pode, ainda, pagar os referidos valores através de **fornecimento de mercadorias, as chamadas bonificações** (ver planilha explicativa, na coluna ‘forma de recebimento’).”

3.2. Base de cálculo das contribuições segundo a sistemática não-cumulativa: totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica – Inexistência de autorização legislativa para as exclusões efetuadas pela recorrida.

*Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

De acordo com a legislação da COFINS não cumulativa, sem alterações relevantes em relação à Lei 10.637/2002 (PIS não cumulativo) para o caso dos autos:

Lei 10.833/2003 (COFINS não cumulativa)

“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.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; 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”. (Grifos nossos)

Em regra, deve ser oferecida à tributação a totalidade das receitas auferidas pela empresa, admitindo-se apenas aquelas exclusões trazidas pela lei (art. 1º, § 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003).

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

Segundo consta da Lei, no que concerne aos descontos, é permitida a exclusão daqueles concedidos em caráter incondicional, os quais não ocorreram nos presentes autos,

apesar da denominação contábil utilizada pela contribuinte de “descontos”.

Os descontos incondicionais são os aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto³, mediante liberalidade do vendedor, no caso, a contribuinte. Ocorre que, na hipótese, quem suporta o desconto é o próprio FORNECEDOR, por disposição unilateral da atuada, conforme consta dos contratos de fornecimento, em virtude de penalidades pelo descumprimento dos acordos, pela prestação de serviços ou como imposição para que os fornecedores possam colocar seus produtos nas lojas da contribuinte. Ressalte-se que a exclusão da base de cálculo é para o bonificador, não tendo qualquer efeito o desconto ser incondicional para o recebedor. Para este, qualquer desconto recebido, condicional ou incondicional, é tributável pelo PIS e COFINS.

Registre-se que a fiscalizada, sob a denominação anterior de SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A foi atuada pelo não oferecimento à tributação de receitas semelhantes às do presente processo, tendo sido mantida parcialmente a autuação pelo CARF no processo 11080.013954/200226 (COFINS); e em sua integralidade, em relação ao de nº 11080.013955/200271 (PIS).

Logo, já decidiu o CARF pela inclusão dos ‘descontos e bonificações’ na base de cálculo do PIS e da COFINS, em processo da SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A, cuja denominação foi posteriormente alterada em razão de incorporação. Cite-se trecho do voto relatório e voto do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar proferido no Acórdão 20215.617 (processo 11080.013955/200271), relativo ao PIS (31/01/1995 a 31/12/1999), verbis:

“(…)Conforme Relatório de Atividade Fiscal de fls. 51/75, foram apuradas as reais bases de cálculo dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, em relação aos valores declarados ou recolhidos, nos últimos cinco exercícios. Por tal, restou constatado que diversas receitas auferidas pelo Contribuinte deveriam ter integrado a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS, mas que não foram oferecidas à tributação pelo mesmo.

Tais receitas são, em síntese, as seguintes:

- receitas de locação de lojas de conveniência, situados dentro dos estabelecimentos do Contribuinte, aí englobados o aluguel, encargos e valores cobrados a título de "res esperata", correspondente à localização privilegiada de tais estabelecimentos;
- valores cobrados dos fornecedores, classificados como cobrança de "pedágio", ou tarifa (aqui entendida não em seu sentido técnico mas lato), a fim de expor os produtos em seus estabelecimentos;
- "pedágios" que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda — em outras palavras, o Contribuinte

adquire os produtos do fornecedor, mas cobra um valor para comercializá-los;

³ *PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo/2 Ed. Peixoto, Marcelo Magalhães, coordenador; Adolpho Bergamini. São Paulo: MP: Ed. 2010, pág. 198.*

- locação de espaços especiais de venda no interior das lojas; espaços físicos privilegiados, tais como gôndolas, ilhas de vendas e outros, têm sua utilização condicionada ao pagamento de valores pelos próprios fornecedores;

- receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias; o fornecedor tem a escolha de distribuir seus produtos nos diversos estabelecimentos do Contribuinte, ou simplesmente na "Central de Distribuição", efetuando o próprio contribuinte a distribuição das mercadorias pelos diversos estabelecimentos. Tal serviço é cobrado, mas não é oferecido à tributação sequer é contabilizado ou amparado por qualquer documento fiscal;

- receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas — caso o fornecedor não disponibilize pessoal para reposição ou promoção dos produtos fornecidos dentro das lojas do Contribuinte, será cobrado do mesmo tal serviço;

- receita decorrente de propaganda — os fornecedores são compelidos pelo Contribuinte a pagar uma remuneração para que os produtos ou mercadorias constem dos anúncios publicitários veiculados pelo supermercado.

Receitas que não têm como contraprestação um serviço prestado pelo Contribuinte — tributados a partir da Lei nº 9.718/98:

- aniversário, abertura de lojas ou reinauguração — valores cobrados dos fornecedores a fim de que estes participem de promoções especiais realizadas pelo Contribuinte;

- rappel, prêmio de fidelidade e objetivo de crescimento — o Contribuinte cobra de seus fornecedores valores a título do suposto crescimento que estes terão ao comercializar seus produtos nos estabelecimentos daquele;

- desconto não devolução valores cobrados dos fornecedores pela não emissão de notas de devolução para aqueles produtos avariados dentro do estabelecimento do Contribuinte;

- bonificações de mercadorias valores cobrados dos fornecedores a título de compensação de estoque por compras realizadas com preços superiores àqueles praticados pelos concorrentes ou reações a preços de promoções realizadas pelos mesmos.

Ressalte-se que diversas, senão a imensa maioria das receitas acima elencadas, configuram-se estranhas às operações comumente praticadas entre produtores e comerciantes atacadistas e varejistas. As mesmas são objeto de repulsa pelos órgãos competentes, sendo inclusive objeto de diversas Comissões Parlamentares de Inquéritos, tendo em vista o manifesto abuso de poder econômico decorrente das mesmas. Farta

documentação foi acostada aos autos comprovando tanto o ingresso das receitas, como os fatos que as cercam. (...)

SUPOSTOS DESCONTOS

O contribuinte insiste em afirmar que concede descontos aos fornecedores, devendo estes descontos ser excluídos da base de cálculo da contribuição. Não nos parece ser esta a hipótese, senão vejamos:

Desconto é um abatimento do preço, concedido por liberalidade ou como consequência de determinada condição. Em qualquer dos casos, é efetivo abatimento do preço, não havendo diferenciação se o desconto é concedido como abatimento do valor bruto da mercadoria, ou como devolução de numerário após o pagamento do preço/valor bruto.

(...)

Os descontos passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição são aqueles denominados incondicionais, ou seja, concedidos mediante liberalidade do vendedor.

Ocorre que na hipótese, quem na verdade concede o desconto é o próprio FORNECEDOR, como se viu pela análise do contrato de fornecimento.

Por exemplo, caso determinado fornecedor tivesse boa saída de seus produtos, as compras posteriores seriam efetuada por preços cada vez menores, aplicáveis retroativamente.

Sem dúvida, um benefício auferido pela SONAE, e não pelo FORNECEDOR —que tão-somente teria o montante de suas vendas aumentado, mas seu valor, reduzido.

Assim, não há que se falar em exclusão da base de cálculo da contribuição, razão pela qual dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

- considerar atacadas pela decadência todas as competências anteriores a 16/10/1997;
- negar provimento ao Recurso quanto à exclusão, da base de cálculo do PIS, das receitas computadas na base de cálculo da Contribuição, referentes à contraprestação realizada pelo mesmo, a saber, receitas de locação de lojas de conveniência;
- "pedágios" que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda; locação de espaços especiais de venda no interior das lojas; receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias; receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas e receita decorrente de propaganda
- em síntese, seja cancelado o auto de infração quanto aos fatos geradores ocorridos até 16/10/1997, inclusive, sendo mantido in totum quanto ao restante fatos geradores ocorridos a partir dessa data. ”
(Destaque nosso)

Seguem os trechos das ementas de julgados dos processos 11080.013954/200226 (COFINS) e 11080.013955/200271 (PIS) de 2002, segundo a Lei 9.718/98, cujos lançamentos foram

mantidos pelo CARF, exceto no julgado da COFINS, no que tange às bonificações de mercadorias recebidas dos fornecedores ante a constatação de que preços inferiores estão sendo praticados por concorrentes:

Cofins: 11080.013954/2002-26:

“RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. PROPAGANDA. REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS. RATEIO DE DESPESAS. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO.

O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas.

DESCONTOS RECEBIDOS. CONTRAPARTIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Mesmo antes da Lei nº 9.718/98, e consoante a LC nº 70/91, caracterizavam-se como faturamento, base de cálculo da COFINS, os descontos recebidos de fornecedores em contrapartida a serviços de transporte e distribuição.

OUTRAS RECEITAS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. PERÍODO A PARTIR DE FEV/99. LEI Nº 9.718/98. TRIBUTAÇÃO.

Nos termos da Lei nº 9.718/98, a receita bruta, base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não se subsumem 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 ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.”

PIS: 11080.013955/2002-71:

“BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA.

Antes mesmo da EC/20 a base de cálculo do PIS incluía todos os valores entrados como receita, ainda que escriturados de forma diversa e independentemente da sua classificação contábil.”

Inobstante julgado supra, os denominados “descontos e bonificações de mercadorias” devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, pois não se caracterizam como desconto incondicional.

O valor da bonificação de produtos oferecida em cada venda poderá ser considerado desconto incondicional, desde que represente parcela redutora do valor da venda, constando na nota fiscal de venda tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em reais, o total das

unidades, como se vendidas fossem. Após, subtrai-se a título de desconto incondicional a parcela em reais, que corresponde à quantidade que se pretende ofertar a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

No caso dos autos, não foi esse o procedimento adotado. As notas fiscais sequer especificam as bonificações, ao contrário, a fiscalização apurou que “é importante mencionar que todos os valores cobrados, os quais fizemos referência ao longo da narrativa deste item, não são suportados por documentação fiscal alguma, sendo recebidos em carteira, mediante a emissão de cobrança bancária, ou ainda, através de desconto no pagamento”.

Sobre o assunto, eis o seguinte acórdão:

Acórdão 20403.304 “CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL –COFINS Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/2003 BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. DESCARACTERIZAÇÃO. **Somente se configura o recebimento de bonificação em mercadorias, cujo valor não é computado como receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins na forma definida na Lei nº 9.718/98, quando constem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente registrada a conta de receita e tributada pelas contribuições na vigência daquela Lei. Recurso Voluntário Negado” (Destaque nosso)**

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

Primeiramente, ainda que fossem receitas financeiras, são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo, pois, como visto, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Assim, como o lançamento se refere a fatos geradores apurados sob o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, é prescindível a classificação dos descontos, inclusive na forma de bonificações, como receita típica da empresa, uma vez que a Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da EC nº 20/98, permitem a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS do total das receitas auferidas, independentemente da fonte (art. 1º).

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

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ENCARGOS COBRADOS NAS VENDAS A PRAZO. NATUREZA. ACRÉSCIMO

DE PREÇO QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO COM BASE NOS DECRETOS 5.164/04 E 5.442/05. IMPOSSIBILIDADE. 1.

Recurso especial no qual se discute a natureza jurídica dos "encargos" cobrados nas vendas a prazo; se caracterizam, ou não, receitas financeiras passíveis de tributação à alíquota zero, nos moldes autorizados pelos Decretos 5.164/04 e 5.442/05 (que regulamentaram o art. 27, § 2º, da Lei 10.865/04). 2. O diferencial de preço decorrente da venda realizada de forma parcelada é livremente pactuado com o comprador como condição à realização do negócio, integrando, pois, o preço final da mercadoria.

Assim, por decorrer esse acréscimo de um ajuste prévio para a consecução da venda, não há falar em juros, quer compensatórios, que pressupõem remuneração de capital, quer moratórios, que pressupõem atraso no cumprimento de obrigação. 3. O argumento de que esses encargos "são adicionados ao valor da operação em razão do credor ficar privado do seu capital" não desnatura o negócio entabulado, na medida que essas práticas derivam de estratégias empresariais tendentes a viabilizar o incremento das vendas. **O fato de a recorrente denominar esse aumento de preço pelas vendas a prazo de juros ou de encargos financeiros é irrelevante para fins de tributação, na medida em que para esse mister, o que importa é a essência do negócio jurídico existente à luz do Direito Privado. Essa é a inteligência do art. 110 do CTN.** 4. **O caput do art. 27 da Lei 10.865/04, cujo § 2º é regulado pelos decretos supramencionados, autoriza, pelo Poder Executivo, o desconto de crédito relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Em uma interpretação sistemática, tem-se que receitas financeiras referidas no parágrafo segundo são da mesma natureza daquelas despesas referidas no caput, que, como visto, restringem-se a empréstimos e financiamentos. Essa atividade, no entanto, constitui o objeto social dos lojistas, não sendo possível conceber para fins tributários que essas pessoas jurídicas possam obter receitas financeiras típicas de operações realizadas junto a instituições financeiras.** 5. Recurso especial não provido. REsp 1120199 / SC, Relator(a) Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Data do Julgamento 22/06/2010, Data da Publicação/Fonte, 01/07/2010)

Transcrevem-se os dispositivos legais em questão:

Lei 10.865/04

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos**, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º(...) § 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as **receitas financeiras** auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de nãoacumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

Decreto 5.442, de 9 de maio de 2005.

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

Diante de todo o exposto, merece reforma o acórdão recorrido.

(Destques do original)

Saliento ainda que o acórdão paradigma nº 202-15.617, do processo nº 11080.013955/2002-71, trata da mesma matéria, relativamente à tributação pelo PIS, para empresa que acabou por ser incorporada pela ora autuada, resultando nas mesmas conclusões aqui apresentadas pela Fazenda. Saliente-se que em julgado mais recente, de 28/11/2017, esta 3ª Turma também se posicionou no mesmo sentido, quanto a esta matéria, no acórdão nº 9303-005.977, que teve a seguinte ementa:

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS.

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

Dessarte, voto pela procedência do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para reformar o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos