



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

Processo n° 11080.722127/2011-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.520 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2013
Matéria AI-PIS E COFINS
Recorrente COMPANHIA ZAFFARI COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

NORMAS COMPLEMENTARES. PRÁTICAS REITERADAS.
ADMINISTRAÇÃO. INEQUÍVOCO CONHECIMENTO.

O comando do art. 100, III do CTN aplica-se somente a casos em que a Administração tenha inequivocamente tomado conhecimento da prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, deu-se provimento para excluir da base de cálculo das contribuições os valores a título de redistribuição de débitos e créditos entre matriz e filiais; (ii) por maioria de votos, deu-se provimento para excluir os valores recebidos a título de reembolso de despesas com tablóides, vencido o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, e negou-se provimento no que se refere aos ressarcimentos feitos pelos fornecedores, quanto às despesas com propaganda, vencido o relator, designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan; e (iii) por voto de qualidade, negou-se provimento quanto às bonificações e descontos, vencido o relator e os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti, e designado igualmente o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

DOMINGOS DE SÁ FILHO - Relator.

ROSALDO TREVISAN - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Marcos Tranchesi Ortiz (vice-presidente), Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

Relatório

Cuida-se de recurso contra a decisão que manteve o lançamento que constituiu crédito tributário relativo a contribuições para COFINS e o PIS/PASEP do período de apuração de 01.01.2006 a 31.12.2006, incidente sobre possíveis receitas não incluídas na base de cálculo.

Transcreve-se o relatório da decisão recorrida por refletir bem a situação dos autos.

“Relatório. Conforme o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 10.1.01.002009008086 e suas diversas prorrogações foi realizada fiscalização na empresa qualificada em epígrafe abrangendo o PIS e a COFINS no período referente ao ano de

2006. A ação fiscal iniciou em 29/06/2009 e em seu curso identificou que a empresa Zaffari Comércio e Indústria Ltda. não incluiu na base de cálculo dessas contribuições determinadas rubricas que teriam incidência tributária, o que resultou no Auto de Infração aqui em litígio.

A autuada é empresa que atua na exploração do ramo de supermercados, compreendendo o comércio de gêneros alimentícios em geral e demais mercadorias passíveis de venda nesse tipo de estabelecimento.

O Relatório da Ação Fiscal (fls. 22 a 38) inicialmente descreve a forma adotada para operacionalizar os acordos feitos pelos grandes varejistas (supermercados) com os fornecedores, em práticas denominadas genericamente de “RAPEL/PEDÁGIO” (imposição pelas grandes redes de supermercados de diversas exigências aos fornecedores, retribuída em dinheiro ou em mercadorias, sobre as compras que aqueles fazem dos seus produtos; melhor disposição da mercadoria dentro da loja – prateleira, publicidade, etc), ilustrando por meio de reportagens e investigações realizadas pelo executivo ou legislativo de diferentes Estados a realidade que vem acontecendo em tais relações comerciais.

O lançamento decorreu da não inclusão na base de cálculo dessas contribuições de importâncias cobradas dos fornecedores com origem nessas práticas – “rapel e pedágio”, regra por meio de redução dos valores efetivamente pagos aos fornecedores, especificamente em três contas: propaganda; descontos obtidos; e mercadorias bonificadas.

Essas contas contábeis objeto de tributação são detalhadas no Relatório Fiscal, com seus valores apresentados em planilhas demonstrando como se chegou aos lançamentos efetuados.

O crédito tributário apurado com multa e juros atingiu o montante de R\$ 14.582.197,86 a título de COFINS e R\$ 3.165.871,71 a título de PIS.

A ciência foi dada ao contribuinte em 31/03/2011 (fl. 21). A impugnação foi apresentada tempestivamente em 29/04/2011.

Cabe registrar que a impugnação juntada às fls. 688 a 830 nada tem a ver com esse processo, tratando-se de contestação de outros tributos (IRPJ e CSLL – ágio de amortização)

Referentes ao processo nº 11080.722179/201115, e, dessa forma, não foram aqui passíveis de análise para esse julgamento.

A impugnação que diz respeito ao Auto de Infração de PIS e de COFINS se encontra nos autos a partir da fl. 831 e é essa que passaremos a reproduzir.

Primeiramente aduz o impugnante que o Auditor Fiscal foi induzido a conclusões precipitadas, face práticas (“rapel e pedágio”) demonstradas pela mídia e por CPIs, com notícias

que nunca envolveram a Cia. Zaffari, concluindo que inexistindo provas cabais de que o aqui impugnante teria efetivamente adotado tais práticas, os argumentos do Auto de Infração não teriam a mínima sustentação.

Sobre as contas de sua contabilidade entendidas pela fiscalização como tributáveis, fez as seguintes alegações sobre cada uma:

Mercadorias Bonificadas No tocante a essa rubrica, afirma o impugnante que contabiliza em uma conta as bonificações que recebe em dinheiro e em outra conta as bonificações que recebe em mercadorias, por entender se tratar de situações distintas. Entende que o AFRFB desconsiderou sua contabilização, baseando se simplesmente em presunção. Ter acordos comerciais que importem na entrega de produtos além dos adquiridos a título de bonificação, não revela uma conduta ilegal ou tampouco abusiva. Os fornecedores são livres para vender ao varejo seus produtos; e podem muito bem optar por não fornecer. Essa conta Mercadoria Bonificada seria integrante do custo de aquisição de mercadorias, sendo redutora das demais compras. De acordo com o seu fluxo de contabilidade, tais mercadorias somente seriam tributadas pelo PIS e pela COFINS ao tempo de sua venda. Caso contrário essas contribuições incidiriam duas vezes sobre as mercadorias de bonificação – no recebimento do fornecedor e na venda ao consumidor final –, caracterizando bis in idem. Menciona o “Perguntas e Respostas” da Receita Federal, assim como Solução de Consulta, onde estaria disposto que quando as bonificações forem caracterizadas como descontos incondicionais concedidos não seriam tributadas. As indenizações por perdas ou avarias também devem ser excluídas da base de cálculo, pois nesse caso o impugnante é ressarcido de duas formas: parte para que possa adquirir produto similar perdido, e parte como ressarcimento das despesas com o descarte dos produtos perdidos ou avariados.

Descontos Obtidos Tal conta seria integrante das receitas financeiras e refere-se a descontos pelo pagamento antecipado de obrigações; abatimento pelo recebimento de mercadorias com avarias; e descontos relativos a acordos comerciais de fornecimento de mercadorias. Entende que tais lançamentos a crédito não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS de acordo com o inciso V, art. 1º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (descontos incondicionais concedidos). Cita o “Perguntas e Respostas” da Receita Federal onde seria dito que os descontos obtidos seriam tributados à “alíquota zero” para o PIS e para a COFINS, conforme determina o art. 1º, do Decreto nº 5.442/2005.

Propaganda Afirma que os valores lançados a crédito nessa conta não constituem receitas, e teriam origem em três situações distintas:

a) Transferência de Tablóides: quando da transferência do depósito central desses tablóides para as filiais, é contabilizado a crédito a conta fornecedores. Tratar-se-ia de uma operação

interna de transferência de material publicitário do depósito para as lojas não tributada pelo PIS e pela COFINS.

b) Distribuição do reembolso de fornecedores a cada loja: o impugnante em seus acordos comerciais é reembolsado por propagandas que ele contrata para os fornecedores. Tais reembolsos são transferidos para cada uma de suas lojas, e, portanto, retrataria uma operação interna de mero rateio do depósito para as lojas, não se podendo confundir com receitas auferidas.

c) Recebimento de reembolso dos fornecedores – Novamente o impugnante tem acordos comerciais com empresas fornecedoras, onde é reembolsado por propagandas que ele contrata para os fornecedores. Esses reembolsos possuem caráter indenizatório, pois tem por finalidade o pagamento de parte dos gastos efetuados com publicidade para as marcas que o impugnante revende. Um consumidor pode se interessar pelo produto anunciado, mas não adquiri-lo no Zaffari;, todavia o interesse virá daquele anúncio. Por isso é que se exigiria tal reembolso, e tais valores não seriam receitas auferidas, no seu entender, mas sim ingressos indenizatórios.

Por fim, o contribuinte requer que seja reconhecida a insubsistência do lançamento, com a conseqüente anulação do Auto de Infração, devido à demonstração de não sujeição das bonificações recebidas, descontos concedidos e dos créditos decorrentes de ajustes na escrituração contábil à tributação do PIS e da COFINS. E em não entendendo pela anulação total do auto, requer que sejam ajustadas as bases, conta a conta, bem como expurgada a multa e os juros, face o conteúdo normativo do art. 100, do CTN, e da prática reiteradamente observada, inclusive apontada pela Administração Tributária no sentido de não tributação de tais rubricas.

É o relatório”.

Em síntese, a discussão se refere a: a) Despesas de Propaganda - volume de débitos e créditos referentes à conta nº 3.1.07.30, discriminando todos os meses de 2006 (fl. 30); b) Descontos Obtidos - valores mensais lançados a crédito discriminando mês a mês o ano de 2006, no tocante a conta nº 3.4.01.06, especificando os valores que foram ou não considerados como tributáveis (fl. 33); e c) Mercadorias Bonificadas - valores mensais lançados a crédito discriminando mês a mês o ano de 2006, no tocante a conta nº 5.1.01.23, especificando os valores apurados (fl. 34).

Requer-se ajuste à base de cálculo conta a conta, bem como, observância das disposições do artigo 100 do CTN.

É o relatório.

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator

O recurso é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, o que impõe o seu conhecimento.

A controvérsia decorre da não inclusão na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS de importâncias ou mercadorias exigidas dos fornecedores prática essa conhecida ou denominada de “rapel e pedágio”, regra por meio da qual há redução dos valores efetivamente pagos aos fornecedores relativamente aos itens: **propaganda; descontos obtidos e mercadorias bonificadas.**

A prática denominada de rapel ou pedágio encontra-se consolidada no segmento varejista de produtos alimentares e de supermercados, há tempos configurando uma praxe. Com a concentração de grandes conglomerados no setor varejista após a década de 90 surgiu a praxe de obtenção de descontos desproporcionais, investimentos compulsórios e ônus de custos vinculados ao *marketing*, em regra com a participação financeira dos fornecedores.

O poder de mercado alcançado pelas grandes redes varejistas tornou-se matéria discutida pela literatura antitruste, pois o poder de compra do varejo desafia a livre concorrência. Esse assunto já extrapola as paredes do ambiente de relação varejistas e fornecedores e chega ao conhecimento do CADE, que passou a analisar o processo de concentração.

Têm-se notícias de que grandes varejistas obrigam seus fornecedores a conceder descontos desproporcionais e outros benefícios contrários a livre concorrência. Em contrapartida disponibiliza aos parceiros, se desejar: volume de compras, conjunto distintivo de condições particulares, exibição e vendas de produtos, condições particulares de logística.

Nesse cenário surgem os pactos, escritos, verbais, todos restritos às relações comerciais dos hipermercados e supermercados com seus fornecedores.

No caso concreto, foram apontados os ganhos relacionados com propaganda, descontos obtidos e mercadorias bonificadas como sendo receitas excluídas da base de cálculo das contribuições, referentes ao lançamento.

O entendimento da decisão de piso e da fiscalização é de que se trata de receita, e, independentemente de tratar de ingresso em moeda corrente do país ou em mercadorias (bonificação), o fato gerador seria a incorporação ao patrimônio do beneficiário dessas vantagens., motivo pelo qual deveriam as receitas ter sido incluídas à base de cálculo.

Impõe examinar os temas (**propaganda e publicidade, descontos obtidos e mercadorias bonificadas**) pelo conceito contábil, diante da natureza de serem receita e custo/despesa.

Propaganda e Publicidade. Essas são sempre consideradas despesas, ora de vendas, e, em certas circunstâncias administrativas. Naturalmente estão vinculadas às campanhas de vendas de produtos. Por natureza são sempre apropriadas a despesas.

Descontos obtidos. O tratamento contábil dispensado aos descontos obtidos conforme a melhor classificação é como redução de custos e não como receita financeira, em face do vínculo direto com aquisição de produtos ou serviços. Recomenda-se que nos casos dos abatimentos e descontos obtidos, devam ser contabilizados diretamente na conta que registrou a aquisição do produto ou do serviço.

Bonificações. Devem ter o mesmo tratamento contábil dispensado aos descontos obtidos, pois devem ser contabilizadas como redução de custo em decorrência do vínculo direto com aquisição dos produtos ou serviços.

A mim parece que os custos relacionados com propaganda, publicidade, descontos obtidos e bonificações de mercadorias em momento algum podem ser considerados como vantagens pecuniárias, mas sim redução de custo e despesa.

Não se podem fechar os olhos aos acordos comerciais existentes para o incremento de vendas, onde o comprador (supermercados) pactua com o fornecedor campanhas promocionais com o objetivo de incrementar os negócios, dividindo-se proporcionalmente entre eles os custos. O reembolso, necessariamente, não precisa ser pecuniário, pode vir em forma de bonificação, isto é, entrega de mais produtos a custo zero, o que proporciona a recuperação dos gastos com publicidade e propaganda por meio da receita advinda da comercialização, que por seu turno sofre a incidências dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Tanto para bonificações, quanto para despesas de propaganda e descontos obtidos, a natureza é sempre de **reembolso**, o que implica tornar embolsar, reaver o que foi desembolsado ou emprestado, ficar novamente na posse.

Em síntese, são artificios, componentes ou elementos de acordos comerciais, e, mesmo para aqueles que os veem como prática predatória à livre concorrência e ao consumidor, não se pode transformá-los em receita capaz de suportar incidência tributária.

Esses mecanismos utilizados são para proporcionar ao fornecedor venda substancial com garantia de continuidade (fidelidade), divulgação do produto, logística capaz de minimizar os custos de frete, tornando a mercadoria mais competitiva; e, do outro lado, o supermercadista ganha em escala de venda.

Assim, para mim são sempre redutores de custos, e, não ingressos de receitas, pois diferenciados do conceito de receita. O contrário violaria o princípio da capacidade contributiva.

Oportuno trazer à baila a lição a respeito de ingressos recebidos a título de reembolso pelo Conselheiro do CARF Sólton Sehn, ao falar de PIS-COFINS na não cumulatividade e Regimes de Incidência:

“INGRESSO RECEBIDOS A TÍTULO DE REEMBOLSO”.

“Uma vez delimitado o conceito-base de incidência da Cofins não cumulativa e, sobretudo, fixada a premissa que receita é acréscimo ao patrimônio líquido, sem reservas, condicionamento ou correspondências no passivo - inconfundível, portanto, com a noção neutra de ingressos de caixa -, não há dúvidas de que tais tributos não incidem sobre reembolsos”.

Continua:

“Afim o reembolso constitui um ingresso sem repercussão patrimonial positiva, que apenas recompõe o patrimônio da

peessoa jurídica em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem. “Não há, destarte, a entrada de riqueza nova ou incremento patrimonial, razão peça qual não ocorre à incidência da contribuição...”

Finalmente diz:

“Interpretação dessa natureza, além contrária ao conceito de receita, viola claramente o princípio da capacidade contributiva, que veda a incidência de tributos não vinculados sobre fatos não reveladores de riqueza”. (PIS-COFINS - não cumulatividade e Regime de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 170).

Com essas considerações sou inclinado a prover o recurso e modificar a decisão de piso para acolher a tese de que bonificações, despesas de propaganda e descontos obtidos têm natureza de recuperação de custo e não podem ser interpretados como receitas capazes de suportar incidência de tributos.

Em sendo assim, conheço do recurso e dou provimento para afastar da base de cálculo os reembolsos nominados como bonificações, despesas de propaganda e publicidade, bem como os descontos obtidos da base de cálculo das contribuições aqui tratadas.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Tendo em vista terem sido acolhidas unanimemente a exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores a título de redistribuição de débitos e créditos entre matriz e filiais, e majoritariamente os valores recebidos a título de reembolso de despesas com tablôides, vencido o Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, incumbiu-se-me a redação de voto vencedor em relação à negativa de provimento em relação aos ressarcimentos feitos pelos fornecedores, quanto às despesas com propaganda (vencido o relator) e quanto às bonificações e descontos obtidos (vencidos o relator e os Conselheiros Marcos Tranchesi Ortiz e Ivan Allegretti).

Antes de ingressar na análise dos dois tópicos destacados (despesas com propaganda, e bonificações e descontos obtidos), convém destacar o que dispõem as leis que regem as contribuições na sistemática da não cumulatividade:

Iniciemos pela Lei nº 10.637/2002, que rege a Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa:

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

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

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

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

(...)

*V - **referentes a:***

*a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos;** (...)” (grifo nosso, e redação vigente ao tempo da autuação)*

De modo absolutamente idêntico dispõe a Lei nº 10.833/2003, que rege a COFINS, na mesma sistemática:

“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:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; (...)” (grifo nosso, e redação vigente ao tempo da autuação)

Cabe ainda sinteticamente recordar as principais teses expostas no curso do contencioso, sobre os temas em análise:

A autuação, em ambas as contribuições, fulcra-se na não inclusão de rubricas referentes a propaganda (conta nº 3.1.07.30), descontos obtidos (conta nº 3.4.01.06) e mercadorias bonificadas (conta nº 5.1.01.23). Na conta referente a **despesas com propagandas**, constavam valores a crédito, a título de reembolso de despesas de *marketing* e de transferência de tablóides. Tais valores, entendidos pela recorrente como reembolso, são na verdade receitas (pedágio), não guardando relação direta com as despesas da empresa. Na conta que engloba **descontos obtidos**, do grupo receitas financeiras, e referentes a diversos fornecedores, constatou-se que não há relação dos descontos com antecipação de pagamento, pois mesmo os valores pagos após o vencimento faziam jus aos descontos, cabendo destacar que não fizeram parte da autuação os valores referentes a efetivos descontos financeiros. Em relação à conta **mercadorias bonificadas**, também foi percebido expressivo lançamento de valores a crédito, tendo como contrapartida as contas de compra. Os lançamentos em tal conta se referem a bonificação, reembolso de custos de logística, e quebras de estoque. Destaque-se que foram incluídas pela empresa na base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes de bonificações sobre promoções de vendas, sobre as quais estão sendo efetuados depósitos judiciais (conta nº 4.1.70.08).

Na impugnação esclarece-se que a rubrica **despesas com propagandas** representa três situações distintas: **transferência de tablóides** para as filiais - operação interna (cuja exclusão da base de cálculo das contribuições foi acolhida majoritariamente pela turma, inclusive pelo relator original), **distribuição de reembolso a fornecedores** - operação interna de rateio do depósito para as lojas (cuja exclusão da base de cálculo das contribuições foi unanimemente acordada pela turma), e **recebimento de reembolso dos fornecedores (única questão referente à rubrica despesas com propagandas que resta a discutir no presente voto vencedor)**. Ainda na impugnação, caso se entendam como receitas os valores em discussão, invoca-se subsidiariamente o art. 100 do CTN, especificamente no que se refere a prática reiterada da Administração Tributária (inciso III).

No julgamento de piso, chama-se a atenção para o fato de a autuada ter sido intimada por diversas vezes a apresentar os **contratos vinculados** aos créditos de propaganda, descontos obtidos e mercadorias bonificadas, e sequer ter feito menção a nenhum dos contratos com seus fornecedores, como indicado no relatório fiscal anexo à autuação (registrando que a omissão continua na impugnação). Repara o julgador *a quo* que a recorrente indica por

diversas vezes em sua impugnação a existência de tais contratos, mas jamais os apresenta, e que não seria crível que em transações deste porte o contrato se desse de forma verbal. Também assenta o julgador de piso a incoerência lógica em se oferecer à tributação as **bonificações de mercadorias** em dinheiro (em que pese estarem sendo judicialmente depositadas), excluindo-se as mercadorias recebidas em espécie, e que tais bonificações, para exclusão, deveriam constituir descontos incondicionais, expressos na nota de venda (o que não ocorreu). Assim, e restando as bonificações contabilizadas em conta de resultado, caracteriza-se em todas as visões do fenômeno a percepção de receita, não havendo *bis in idem* na tributação de operação posterior (que pode nem vir a ocorrer) de venda das mercadorias recebidas em bonificação. Também em relação aos **descontos obtidos**, compreendidos pela empresa às vezes como receitas financeiras, outras como descontos incondicionais, restou claro ao julgador não ter ocorrido nem uma nem outra situação. Sobre as **despesas com propaganda** abarcadas por este voto vencedor (**recebimento de reembolso dos fornecedores**), atestou o julgador *a quo* que não se apresenta nenhuma correspondência direta entre os custos de propaganda e tais reembolsos.

Em seu recurso voluntário, a empresa alega que os **contratos com os fornecedores se davam de maneira verbal**, caso a caso, como aceito pela legislação civil, visando ao estabelecimento de descontos incondicionais, e que a simples inexistência de contrato escrito não pode ensejar a desconfiguração da operação realizada. Sobre as bonificações, informa que não há provas na autuação de que os fornecedores eram compelidos a pagar remuneração à recorrente, e que a própria RFB reconhece tratamento diferenciado para bonificações em espécie e em mercadorias (cf. Perguntas e Respostas - IRPJ 2004). Sobre os **descontos obtidos**, de natureza financeira, é contraditório o fisco desejar tributá-los ainda que incondicionais, pois são gênero da espécie bonificação. No que se refere a **despesas com propaganda**, são de caráter indenizatório.

Isto posto, e como a legislação de regência das contribuições, exposta ao início, não trata de conceito restrito, mas alargado de “receitas”, o que deriva de sua simples leitura (“receita bruta de venda de bens e serviços” e “todas as demais receitas auferidas”) há que se aclarar que, para efeito de tributação, mesmo os descontos incondicionais constituem “receitas”. Tanto que são expressamente excluídos da tributação, mas não do conceito de “receitas”. Assim, se as contas se referem a descontos incondicionais, elas constituem receita (porque a lei expressamente o estabelece). Veja-se o § 3º do art. 1º de qualquer das leis de regência transcritas, que explicitamente afirma que não integram a base de cálculo as receitas referentes a descontos incondicionais concedidos.

A lei inegavelmente estabeleceu que a **base de cálculo das contribuições abarca todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica**, e que poderiam ser **excluídas** de tal base as **receitas referentes a descontos incondicionais**.

Tanto as bonificações quanto os descontos obtidos são enquadrados pela recorrente em tal incondicionalidade, em que pese não atenderem aos pressupostos estabelecidos pelo fisco (como a informação específica em nota fiscal, que se soma à independência de evento posterior).

O fisco logra atestar que os ingressos constituem receitas (dentro do conceito acima exposto), inclusive afastando da autuação os descontos para os quais se comprova a origem financeira. E, tanto no que se refere às bonificações quanto aos descontos obtidos (**ambos tidos como incondicionais**), busca oportunizar à recorrente comprovar o registrado em

sua contabilidade durante o procedimento fiscal, mediante a apresentação dos contratos por meio dos quais tais descontos são concedidos. No entanto, há reiterada omissão na apresentação de tais contratos, seguida da afirmação de que são celebrados na forma verbal.

A exemplo do que se concluiu no julgamento de piso, não nos convence a argumentação de que uma grande rede de supermercados conceda incondicionalmente descontos a seus fornecedores, sempre mediante contratos verbais, não se preservando de forma alguma o registro histórico de tais operações de modo a verificar a que título se deu o desconto. Atenta contra a razoabilidade (e contra o caráter sinalagmático de tais contratos) crer que em um contrato entre supermercado e fornecedor, este conceda reiteradamente descontos incondicionais, de forma verbal, sem obter contraprestação alguma.

É contraditório afirmar a recorrente que a fiscalização poderia ter circularizado a investigação, tentando obter dos fornecedores tais contratos, quando ela própria afirma que são “verbais”. Seria, em outras palavras, tentar obter a prova impossível.

E, nessa esteira, qualquer desconto poderia ser contabilizado impunemente como incondicional, visto que não haveria meios de verificar a condicionalidade, sendo os contratos de fornecimento efetuados de forma verbal. Em suma, a forma verbal asseguraria a impossibilidade de verificação objetiva da (in)condicionalidade.

Nesse contexto, a recorrente identifica eventual carência probatória na autuação, que foi por ela própria ocasionada. Perceba-se que a recorrente teve, no curso de todo o contencioso, a possibilidade de contrapor os argumentos do fisco, demonstrando claramente porque contabilizou como incondicionais as receitas obtidas, e não o fez a contento, principalmente por não restar em nenhum momento de forma objetiva como e em que circunstâncias tais descontos eram concedidos.

Sendo inequívoco que constituem receitas as rubricas em discussão, e não restando caracterizada a contento a situação de receitas provenientes de descontos incondicionais, voto pelo não provimento do recurso nesses tópicos (**descontos obtidos e mercadorias bonificadas**).

No que se refere ao **recebimento de reembolso dos fornecedores por despesas com propaganda**, igualmente voto pelo não provimento, por entender que não restou minimamente comprovada pela recorrente sua alegação de que tais despesas possuíam caráter indenizatório, seja mediante planilha na qual minuciasse as despesas e a fórmula de rateio, seja rebatendo a planilha apresentada pelo fisco que demonstra não haver correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

Por fim, em relação ao art. 100 do CTN, especificamente em seu inciso III, alegado subsidiariamente, incumbe ressaltar que resta ostensivamente claro que o comando não se aplica a práticas infracionais que não tenham sido detectadas pela Administração, como a tratada neste processo. Raciocínio contrário nos levaria ao disparate de crer que qualquer conduta irregular ou até ilícita constituiria uma norma complementar se o infrator a cometesse durante algum tempo sem ser descoberto pela fiscalização.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando da exigência os valores das seguintes despesas classificadas como “de propaganda”: redistribuição de débitos e créditos entre matriz e filiais (distribuição de reembolso a fornecedores) e reembolso de despesas com tablóides (transferência de tablóides).

Processo nº 11080.722127/2011-18
Acórdão n.º **3403-002.520**

S3-C4T3
Fl. 987

Rosaldo Trevisan

CÓPIA