



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

Processo nº 11080.735231/2012-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.443 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO - DESCONTO INCONDICIONAL E BONIFICAÇÃO - REDE VAREJISTA
Recorrente WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa:

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO.

As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa:

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO.

As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

Ementa:

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO CABIMENTO.

É incabível a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal (artigo 61 da Lei nº 9.430/1996).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade, para acolher o resultado da diligência; (b) por unanimidade, para manter o lançamento em relação às rubricas (i) 32110099 - DESCARTES DE MERCADORIAS; (ii) 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS (iii) 32110222 - OUTROS DESCONTOS COM L MCKINSEY; (c) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação às demais rubricas, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge d'Oliveira (relator), André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan; e (d) por maioria, para afastar a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Orlando Rutigliani Berri.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Redator Designado.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Augusto Fiel Jorge d'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Orlando Rutigliani Berri (suplente), Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 03-25), em 06/12/2012, dos quais o contribuinte foi cientificado no dia 10/12/2012, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), submetidas à incidência não-cumulativa, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), em razão de insuficiência do recolhimento das mencionadas contribuições.

Segundo o relatório da ação fiscal (fls. 26-42), nas relações entre o contribuinte, que tem como objeto social o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, atividade comumente denominada de atividade de supermercado ou hipermercado, e seus fornecedores, são estabelecidos determinados "descontos", em dinheiro, sobre um percentual das compras feitas pelo contribuinte junto aos seus fornecedores, que variam de 0,10% (zero vírgula dez por cento) e 10,25% (dez vírgula

vinte e cinco por cento), a depender da contrapartida oferecida pelo contribuinte e ajustada com cada fornecedor.

Ainda, nos termos do relatório fiscal, *"os referidos "descontos" não constam nas notas fiscais dos produtos. O desconto é concedido diretamente no pagamento via banco" e "a WMS contabiliza a compra do produto pelo valor da nota fiscal, utilizando este valor na apuração do crédito do PIS e da COFINS por serem na sistemática não-cumulativa, e simultaneamente ao contabilizar a receita do valor do "desconto" em outras rubricas, as quais não foram consideradas na base de cálculo, geram um desequilíbrio na apuração da base de cálculo".*

Em outras palavras, os valores que o contribuinte deixou de pagar a seus fornecedores, denominado como um "desconto" calculado sobre o preço pago pela aquisição das mercadorias, não foram oferecidos à tributação do PIS/COFINS, pois, como informado pelo contribuinte durante a fiscalização, tais valores eram tratados como um "desconto incondicional", que não integra a base de cálculo das contribuições, de acordo com o artigo 1º, parágrafo 3º, inciso V, alínea "a", das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Esse, portanto, o motivo do lançamento, pois, no entender da Fiscalização, tais valores representariam receitas tributáveis pelo PIS/COFINS, levando em consideração que *"os recebimentos de recursos dos fornecedores através do pagamento a menor de uma obrigação pela WMS refletem as receitas oriundas da contraprestação pela distribuição de mercadorias, locação de espaço e etc, ou as com objetivo de elevar a venda dos produtos pela propaganda institucional, folder promocionais e etc, sempre em respaldo nas atividades empresariais, ou seja, formando o resultado econômico" e que "esses descontos são obtidos independentemente do pagamento ocorrer antes do vencimento, mas pelo fato de ser parte do "Contrato de Fornecimento de Mercadorias"".*

A Fiscalização analisou as seguintes contas contábeis do contribuinte:

Conta nº	Descrição
32110017	BONIFICAÇÃO PARA PROMOÇÕES DE ABERTURA
32110046	BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS
32110099	DESCARTES DE MERCADORIAS
32110210	DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO
32110211	DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO
32110223	DESCONTO DE ABERTURA DE LOJAS
32110077	OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS
32110078	DESCONTO COM DIVERGÊNCIA DE PREÇO
32110080	OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS
32110220	DESCONTO DE FIDELIDADE ESCALÕES
32110221	DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS
32110222	OUTROS DESCONTOS COM L MCKINSEY
32110224	ALUGUEL DE ESPAÇO (LOJAS)
32110226	ALUGUEL DE ESPAÇO INSTITUCIONAL
32110229	VERBA DE REPOSIÇÃO PROMOTORES
32110231	OUTRAS BONIFICAÇÕES
32140010	BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS
32140011	BONIFICAÇÕES CONTRATO DE MERCADORIAS

32170013	DESCONTO DE NÃO DEVOLUÇÃO
32170018	DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO
32170020	DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO
32170024	DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO DE CONSUMÍVEIS
32170220	REVERSÃO W/H SERVICE CHARGE
32210011	OUTROS DESCONTOS/DESPESAS C/ EMBALAGENS
42000040	PROPAGANDA E PUBLICIDADES
42000043	PROPAGANDA/FOLHETOS EXTRAS
42000044	DESPESA EXTRA COM EVENTOS MKT
42000050	PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO)
42000051	PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA
42000053	RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MKT
42000056	PROPAGANDA INSTITUCIONAL

Ao final, realizou o lançamento, ao concluir que *"não restam dívidas de que os créditos nas contas referidos devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, pois decorrem de valores cobrados dos fornecedores, respaldados em acordos e contratos vinculados a uma operação mercantil, estando incluídas entre as hipóteses de incidência por configurarem receitas, levadas a efeito, em geral, por meio do recebimento ou redução dos valores efetivamente pagos"*.

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, na sessão de julgamento do dia 21/03/2013, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

COFINS. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA. A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da Cofins.

OUTRAS RECEITAS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO. A base de cálculo da COFINS inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTO INCONDICIONAL. BONIFICAÇÕES. As bonificações concedidas em mercadorias somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo da Cofins, quando se revestirem na forma de desconto concedido incondicionalmente.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL. Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 (...)"

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 04/04/2013, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 06/05/2013, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário constituído pelos autos de infração, com base nos argumentos a seguir: **(i)** haveria excesso na autuação, pois a Recorrente já teria recolhido o PIS/COFINS sobre valores recebidos em dinheiro e que teriam sido lançados pela Fiscalização, como se não tivessem sido oferecidos à tributação; **(ii)** os valores recebidos pela Recorrente teriam natureza de "desconto incondicional"; **(iii)** a Recorrente não presta serviços a seus fornecedores; **(iv)** ainda que não se considere a natureza de "desconto incondicional", defende a Recorrente a impossibilidade de tributação, pois estar-se-ia diante de um reembolso de despesas; **(v)** a multa aplicada seria ilegítima, por possuir caráter confiscatório; e **(vi)** a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício seria ilegal.

Por sua vez, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões ao Recurso Voluntário, pelas quais pede o não provimento do recurso interposto, com a manutenção da autuação, pelas seguintes alegações: **(i)** os valores recebidos pelo Recorrente, embora não fisicamente, mas por meio de compensação, têm natureza de receita, pois geram um ganho para a empresa, decorrente de exploração de atividade econômica, devendo ser tributados pelo PIS/COFINS; **(ii)** a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS dos "descontos incondicionais" é para o bonificador, *"não tendo qualquer efeito o desconto ser incondicional para o recebedor"*, pois, *"qualquer desconto recebido, condicional ou incondicional, é tributável pelo PIS e COFINS"*; **(iii)** os denominados "descontos e bonificações de mercadorias" devem ser incluídos na base de cálculo do PIS/COFINS, pois não se caracterizam como desconto incondicional; e **(iv)** *"as bonificações de mercadorias são recebidas pela fiscalizada gratuitamente, por diversos motivos, como aniversário de lojas ou aberturas de lojas (...) referidas receitas de bonificações de mercadorias configuram receitas de doações recebidas pela Recorrente, tributadas pelo PIS e COFINS"*.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), distribuídos à 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, desta Seção de Julgamento, que, em 27/05/2014, resolveu converter o julgamento em diligência, em razão do argumento da Recorrente de que haveria excesso na autuação.

Em cumprimento à diligência solicitada, foi elaborado o Relatório de fls. 2543-2548, que chegou à seguinte conclusão:

"Nossos exames confirmaram a existência de valores tributados por iniciativa do contribuinte que incluiu na composição da base de cálculo, demonstrada através da "Memória de Cálculo do PIS e da COFINS", a conta denominada "OUTRAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS", sem a respectiva identificação de seu número. Fazem parte desta rubrica valores que pertencem a outras contas e que fizeram parte da base de cálculo na quantificação do auto de infração, ocasionando assim a duplicidade de lançamento do PIS e da COFINS.

Isto posto, estamos apresentando o "novo demonstrativo dos valores", que representam a devida base de cálculo do PIS e da COFINS".

O demonstrativo em referência, apresentado no relatório, aponta um ajuste por duplicidade de cobrança, no montante total de R\$ 11.418.922,25 (onze milhões, quatrocentos e dezoito mil, novecentos e vinte e dois reais e vinte e cinco centavos) na base de cálculo do PIS/COFINS considerada nos autos de infração, para o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

O Recorrente tomou ciência do resultado da diligência fiscal em 23/01/2015, apresentando, em 24/02/2015, petição de fls. 3041-3043, pela qual requer o provimento integral de seu Recurso Voluntário ou, caso assim não se entenda, seja cancelada a parcela do auto de infração referente aos valores recebidos pela Recorrente a título de bonificações em dinheiro que já teriam sofrido tributação, como reconhecido na diligência.

Após, os autos foram novamente remetidos ao CARF, para prosseguimento do julgamento, sendo distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Ementa do Voto Vencido: "REDE VAREJISTA. ATIVIDADE DE SUPERMERCADOS E HIPERMERCADOS. RELAÇÃO COM FORNECEDORES. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. EXCLUSÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. DESCONTOS CONDICIONAIS. BONIFICAÇÃO. CRITÉRIOS.

Nos termos das Leis que instituíram a PIS e a COFINS não-cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), a base de cálculo desses tributos é o "total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil", excluindo-se da base de cálculo os descontos incondicionais.

O desconto condicional, que depende de evento futuro e incerto não pode ser excluído, pois a condição superveniente à realização da compra e venda ou prestação de serviços não é capaz de alterar o valor da operação ou preço do serviço já ajustado pelas partes para o negócio jurídico, base de cálculo de operação cujo fato gerador já ocorreu.

Já o desconto incondicional, aquele que é concedido e ajustado pelas partes antes da realização da compra e venda, por não depender de condição superveniente nenhuma, incorpora-se desde já ao preço da mercadoria. Como a base de cálculo é fixada no momento de ocorrência do fato gerador, o valor da operação é aquele que foi ajustado por último (preço inicial menos descontos concedidos) que corresponde ao valor da operação no momento da ocorrência do fato gerador.

Assim, para a inclusão ou não na base de cálculo das contribuições, revela-se importante a aferição do momento de concessão do desconto. Igualmente importante é o exame de cada relação jurídica estabelecida entre a rede varejista de hipermercado e seus fornecedores, não podendo se concluir, *a priori* e em bloco, pela inclusão ou exclusão da totalidade de tais verbas na base de cálculo das contribuições".

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Do alegado excesso da autuação

A Recorrente alega que valores por ela recebidos dos fornecedores em dinheiro já teriam sido submetidos à tributação pelo PIS/COFINS. E, por constarem nas mesmas contas contábeis que foram objeto da autuação, tais valores foram incluídos no lançamento, o que representaria um excesso de autuação, por exigir o PIS/COFINS de valores sobre os quais a Recorrente já recolheu as referidas contribuições.

Esse foi o motivo da conversão do julgamento iniciado em 27/05/2014 em diligência, que confirmou o excesso de autuação e apresentou um "novo demonstrativo dos valores", que indica um ajuste por duplicidade de cobrança, no montante total de R\$ 11.418.922,25 (onze milhões, quatrocentos e dezoito mil, novecentos e vinte e dois reais e vinte e cinco centavos) na base de cálculo do PIS/COFINS considerada nos autos de infração, para o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Diante, portanto, do resultado da diligência, a alegação de excesso de autuação apresentada pela Recorrente merece ser reconhecida, devendo o lançamento ser cancelado em relação à cobrança em duplicidade, de acordo com o Relatório de fls. 2543-2548.

Mérito do Lançamento

A questão que se examina é se os valores recebidos pela Recorrente, rede varejista, de seus fornecedores, teriam natureza de "desconto incondicional" ou mera redução no preço pago aos fornecedores, como defende a Recorrente, ou se tais valores teriam natureza de receita, devendo, então, ser tributados pelo PIS/COFINS, como defende a Fazenda Nacional.

A matéria não é nova no CARF e tem sido analisada, ao longo do tempo, por diferentes perspectivas, tanto por aqueles que encampam a tese defendida pela Recorrente quanto pela Fazenda Nacional.

Recentemente, inclusive, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve a oportunidade de apreciar a matéria em processos de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, julgado em 25/02/2016, e do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, julgado em 17/03/2016, mantendo, por maioria de votos, o lançamento.

No primeiro processo julgado, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, a questão foi abordada da seguinte forma:

“Como os descontos incondicionais são redutores do preço das mercadorias e se realizam no momento da emissão da nota fiscal (e não em momento posterior), qualquer desconto concedido pelos fornecedores de mercadorias após a realização da operação de compra e venda significa uma despesa para o fornecedor e uma receita para o adquirente, sendo assim não podem ser consideradas no conceito de descontos incondicionais.

No caso em exame do PIS e da Cofins não cumulativos a base de cálculo é o valor da receita de venda do bem constante na nota fiscal feita pelo fornecedor e adquirida pelo Contribuinte (de direito).

Sobre o valor deste bem constante na nota fiscal o Contribuinte adquirente apura os créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, assim o contribuinte adquirente se credita do PIS e da Cofins suportado a montante, por ele considerado, “descontos incondicionais”.

Em síntese, se os descontos objeto da autuação fossem de fato considerados descontos incondicionais, a mesma não se creditaria visto que sobre esses descontos não incidiria o PIS e a Cofins. Portanto, como nesses descontos

não incidiu essas contribuições e o Contribuinte adquirente se creditou não há que se falar que esses descontos são incondicionais. (...)

Ilustra bem o cerne da questão o voto vencedor do Conselheiro Walber José da Silva do acórdão recorrido (fls. 1077):

“No caso específico do PIS e da Cofins não cumulativos, a base de cálculo é o valor da receita de venda da mercadoria, ou seja, aquele lançado na nota fiscal de venda, representativo da obrigação contraída pelo adquirente, que irá compor seu passivo.

Sobre o valor da mercadoria constante da nota fiscal, o adquirente apura créditos do PIS e da Cofins não cumulativos. Evidentemente, desse valor já foi excluído os descontos incondicionais, não ocorrendo nem a incidência e nem o direito ao crédito sobre os descontos incondicionais.

Apenas para argumentar (não há que se falar em mudança de fundamentação do lançamento), se os descontos objeto da autuação fossem, como defende a recorrente, descontos incondicionais propriamente ditos, sobre eles não incidiria o PIS e a Cofins (art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) e, conseqüentemente, sobre eles a recorrente não apuraria crédito. Ora, se recorrente eventualmente creditou-se do valor dos “descontos incondicionais”, que não sofrem a incidência do PIS e da Cofins, tal crédito é absolutamente ilegal. Nesta hipótese, a inclusão do valor desses “descontos incondicionais” na base de cálculo das exações só tem o efeito de anular o crédito indevidamente apropriado. Nada mais”.

Com isso, no presente caso, os descontos obtidos pela Contribuinte juntos aos seus fornecedores a título de distribuição de mercadorias; atividades de propaganda; aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas; fidelização e crescimento dos fornecedores; não devolução de mercadorias defeituosas; bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios, devem ser considerados receitas, e, portanto, base de cálculo para a incidência do PIS e Cofins. Não se trata portanto de descontos incondicionais de acordo com a legislação vigente”. (Processo nº 16561.720069/201107; Recurso nº Especial do Contribuinte; Acórdão nº 9303003.486) (grifos nossos)

Já no segundo¹, o Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas adotou como fundamento para a decisão as razões expostas no acórdão nº 9303-002.017, julgado em 14/06/2012 pela CSRF, cujo Voto Vencedor foi lavrado pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Abaixo, trecho do voto:

“É que se trata aqui de valores que a empresa registrara em sua contabilidade como uma obrigação a saldar junto a fornecedores, mas que efetivamente saldou por um valor menor do que estava contabilmente registrado.

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação – dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um

¹ Processo nº 10580.725551/201111; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão nº 9303003.548; 3ª Turma da CSRF.

lançamento a débito daquela conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

Por representar um aumento do Patrimônio Líquido (redução do Passivo sem correspondente redução do Ativo) esse lançamento tem a natureza de uma receita (receita financeira), ainda que seja forçoso reconhecer que nenhum ingresso novo ocorreu.

Exatamente este último aspecto – ausência de ingresso de direito novo – fez o dr. Jorge votar pela sua não inclusão na base de cálculo.

Ocorre que diante do comando legal taxativo do § 1º do art. 3º da Lei 9.718, repetido, *ipsis literis*, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, não vejo como possa essa receita deixar de compor a base de cálculo da contribuição senão considerando ditos comandos inconstitucionais. Desnecessário dizer que, como regra, não o podemos fazer, além do que, no caso concreto, há decisão judicial afirmando que até mesmo o primeiro deles é constitucional, embora já haja inúmeras decisões que afirmam exatamente o contrário.

Para finalizar, vale repetir aqui o que já disse alhures: em se tratando de desconto obtido, é totalmente irrelevante a investigação de se ele foi concedido incondicionalmente ou não.

É que a Lei 9.718, ao tratar dos descontos incondicionais, estava a beneficiar o concedente do desconto, isto é, aquele que está vendendo o produto ou prestando o serviço. (...)

No caso de que nos ocupamos, a tributação está sendo discutida no comprador. Não há que se aplicar ao caso, pois, a figura tratada no artigo acima.

Note-se que no caso de desconto incondicional, isto é, aquele que já é concedido no momento da celebração do contrato de venda ou prestação de serviço, nada obriga ou recomenda que o adquirente registre a sua obrigação por um valor maior do que, já sabe, irá desembolsar em seu vencimento.

Tudo ao contrário, deve fazê-lo pelo valor efetivo, o que leva a que não surja a figura aqui discutida.

Ela, ao contrário, surge quando o vendedor somente concede o desconto em razão de o comprador quitar, antes do prazo, a dívida. Nesse caso, ela estará corretamente registrada em sua contabilidade pelo valor inicialmente pactuado. E por isso de incondicional nada tem: ele é um desconto condicionado à antecipação do pagamento.

Esse é, aliás, o motivo para que sua contrapartida tenha a natureza de receita financeira”. (grifos nossos)

Como se verifica, nesses julgados recentes da CSRF, o entendimento que prevaleceu é no sentido de que os valores recebidos pela rede varejista de seus fornecedores,

nas diversas hipóteses tratadas, devem ser considerados receita, levando em conta que: (i) o tratamento tributário e o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes envolvidos na operação; (ii) a Lei prevê que o desconto incondicional não integrará a base de cálculo das contribuições, na perspectiva do vendedor de bens e serviços e não do comprador.

Quanto ao primeiro fundamento, se o contribuinte adquire as mercadorias, sob o amparo de nota fiscal na qual consta o valor cheio, sem quaisquer “descontos” ou “bonificações”, e desconta créditos de PIS/COFINS sobre o valor cheio da nota fiscal, não poderia pleitear a não incidência das contribuições sobre o valor dos “descontos” ou “bonificações”. Dito de outra forma, ou a natureza de tais valores é de “descontos” ou “bonificações”, a nota fiscal não poderá considerá-los na base de cálculo do vendedor, que não pagará PIS/COFINS sobre eles e, em consequência, o comprador não poderá descontar créditos sobre o valor dos “descontos”, ou a natureza de tais valores é de receita, a nota fiscal deverá ser emitida pelo valor cheio, submetendo o vendedor o total do preço da venda à tributação pelas contribuições, o que possibilitará o desconto de créditos pelo comprador pelo valor cheio da nota fiscal.

O raciocínio é coerente, pois, a depender da natureza dos valores recebidos, a tributação pelo vendedor, a emissão da nota fiscal e o direito de crédito de PIS/COFINS devem andar juntos, na forma exposta nos votos em análise. Sem dúvida. Porém, parece-me que o tratamento tributário de uma operação não pode depender do tratamento tributário empregado pelos contribuintes na operação ou da forma como os contribuintes cumprem as obrigações acessórias a ela relacionadas, mas deve depender da natureza da operação e da tributação que deve ser conferida a ela, à luz da legislação de regência, pois, não se pode perder de vista que o tributo é uma obrigação *ex lege*, nos termos do artigo 114 do CTN² pouco importando a vontade das partes, incluindo-se o tratamento tributário ou escrituração contábil por ela conferido, para o nascimento da obrigação tributária.

No que se refere ao segundo fundamento, concordo que a Lei prevê que a exclusão do “desconto incondicional” da base de cálculo, sob a perspectiva do vendedor, mas desse fundamento não decorre a conclusão de que tais valores devam ser considerados receita pelo comprador. Seguindo a linha de raciocínio exposta no primeiro fundamento, de coerência e harmonia entre as operações, se determinados valores têm natureza de “desconto incondicional” para o vendedor, que os excluirá da base de cálculo, a consequência é que tais valores, da perspectiva do comprador, também sejam considerados “desconto incondicional” ou uma mera redução do preço pago, mas nunca receita.

De qualquer modo, em outros julgados, mais antigos, podem-se encontrar outros fundamentos para a tributação de tais valores pelas contribuições, como o reconhecimento de um conceito mais alargado de receita e pela visão de que não constituem descontos incondicionados, em razão da emissão da nota fiscal pelo valor cheio e pagamento posterior com a diminuição dos valores de “desconto” ou “bonificação”, o que seria uma “compensação” realizada entre contribuinte e fornecedor, ambos credores e devedores de obrigações distintas. Nesse sentido, vejam os julgados abaixo:

“Como se sabe, e consoante a Instrução Normativa SRF nº 51/1978, “Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.”

² Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Os valores ora em comento caracterizam-se, pois, como descontos condicionais, que por um lado não são deduzidos do faturamento dos fornecedores, e por outro reduzem o passivo da recorrente. Esta, após adquirir as mercadorias por cem por cento dos valores consignados nas notas fiscais, em vez de liquidar a dívida total paga o valor reduzido.

Com a extinção parcial do passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de igual valor ou maior, tem-se realizada uma receita”. (Voto Vencedor de lavra do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; Processo: 11080.013954/2002-26; Acórdão: 203-10.152; Relatora Conselheira: Maria Teresa Martinez Lopez)

“(…) 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. (...)

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).” (*Voto Vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan; Processo nº 11080.722127/2011-18; Acórdão nº 3403-002.520 - 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária; julgado em 24/10/2013; Conselheiro Relator: Domingos de Sá Filho*)

Por outro lado, a não oneração do recebimento de tais valores pelo PIS/COFINS é entendida, a partir do reconhecimento da natureza de “desconto incondicional”, como expõe a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez, em Voto Vencido, ao tratar da rubrica “aniversário ou abertura de loja”, no julgamento do Processo: 11080.013954/2002-26:

“Ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja vender mercadorias para serem revendidas na nova loja, ou na loja re-inaugurada, a preços promocionais ou não. Caso aceite a avença, e pratique preço inferior ao normalmente praticado, terá dado um desconto recorrente, e não efetuado um "pagamento", como sugere a respeitável fiscalização.

A natureza de desconto, no caso, é evidenciada pelo próprio fiscal autuante, que destaca tratar-se de percentual sobre o preço das notas fiscais de compras feita pela recorrente. E, nesse caso, sendo o desconto mera redução no custo, não há evidentemente que se falar em receita, nem na incidência de COFINS”.

Outra abordagem à matéria é a proposta pelo Conselheiro Ivan Allegretti, que entende que tais operações não se qualificam como uma prestação de serviços nem como um típico desconto. Porém, reconhecendo se tratar de uma realidade de mercado, pelo qual um comprador de grande porte exerce o seu “*buyer power*”, com o objetivo de reduzir o preço global das mercadorias adquiridas de seus fornecedores, entende se tratar de um desconto financeiro, tributado à época, porém à alíquota zero, nos termos abaixo:

“(…) Também não me parece que se esteja diante de um desconto, pelo menos não na sua forma tradicional, tal como é ordinariamente conhecido.

Os termos “desconto” e “bonificações” são palavras recorrentes no presente caso. Mas, entendo eu, que não se trata de um desconto propriamente dito.

A bonificação e o desconto são ajustes, reduções dos preços das operações praticadas. (...)

E, quando ao desconto, não precisa estar destacado na nota fiscal.

O que caracteriza ambas as operações é a forma como são contabilizadas, pois lhes revelam a verdadeira natureza.

O que lhes caracteriza em conjunto, como visto, é como instrumento de ajuste do valor das operações ao seu valor real e efetivo.

Não parece que neste caso concreto se esteja diante de um desconto propriamente dito. (...)

Diferente da situação concreta tratada no julgamento acima transcrito, neste caso concreto a diligência fiscal demonstrou que o contribuinte apropriou as mercadorias adquiridas pelo valor total da nota fiscal, sem qualquer desconto. Por isso, entendo eu, desconto não há.

Está-se diante de uma nova realidade, relacionada ao exercício do poder econômico, em que se estabelece um complexo feixe de obrigações, exigindo o comprador que seu fornecedor que lhe proporcione reduções de preços ou aceite receber menos em compras futuras ou mesmo lhe forneça mercadorias como forma de reduzir o preço global dos produtos.

É o que, na língua inglesa, chama-se de *buyers power*, e que se traduz para o português como “poder do comprador”.

Trata-se de situação em que o comprador possui alguma forma de expressão

de poder econômico, por exemplo, sendo capaz de adquirir e escoar grandes volumes, possuir uma vasta rede de distribuição, com a capacidade de permitir o ingresso de produtos novos no mercado, etc.

Em razão deste poder de compra, o comprador consegue barganhar contratualmente a concessão de descontos pelos mais variados motivos por volume, ou como forma de conseguir uma margem maior para aplicá-la na promoção de vendas, ou para compensar perdas, etc.

Todos estes motivos são um motivo para conseguir desembolsar menos pela mercadoria.

Trata-se, pois, de uma fórmula negocial destinada a balizar um relacionamento comercial de longo prazo, ajustando o preço mesmo depois de já ter sido adquirida, paga e até mesmo revendida a mercadoria.

Ou seja, não é um desconto típico que se consuma no momento da aquisição da mercadoria para revenda, mas um tipo de fórmula de equalização de preço contínua, que acontece no andamento das relações comerciais e que pode ser ajustada por diversos mecanismos, tal como se faz, a título de descontos ou bonificações.

Mas, no caso dos descontos, como deve ser tratado este “deixar de pagar, como forma de receber”?

Em princípio, acredito que a única possibilidade é tratá-la como uma receita financeira que, portanto, está sujeita a alíquota zero, conforme previsto no Decreto nº 5.442/2005”. (Declaração de Voto no Processo nº 11080.726316/201089; Acórdão nº 3403-003.487; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; julgado em 27/01/2015; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Com isso, colocadas as manifestações da jurisprudência deste Tribunal Administrativo sobre a matéria, passo ao exame do mérito.

A Carta da República prevê, em seu artigo 149, competência exclusiva da União para a instituição de contribuições sociais e, em seu artigo 195, inciso I, b, que: *"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento".* (grifos nossos)

Seguindo tal preceito, as Leis que instituíram a PIS e a COFINS não-cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) determinam que a base de cálculo desses tributos é o *"total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*. Segundo o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003:

“Art. 1º - A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

Por sua vez, o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 prevê que a receita bruta compreende: “I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”. Na doutrina de Bulhões Pedreira³:

“Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer atividades que constituem as fontes de 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 esse 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”. (grifos nossos)

Mais recente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu Enunciado nº 30, definiu receita como: “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”⁴.

Importante ainda a distinção entre receita e ingressos, duas espécies de valores que transitam pelo caixa das empresas. Receitas, como visto, são os valores que se somam ao patrimônio da empresa, incrementando-o, ao passo que os meros ingressos se referem a somas pertencentes a terceiros, valores que não integram o patrimônio da empresa, como é o caso do reembolso de despesas ou dos valores recebidos por sociedades que exercem atividade de administração imobiliária, em nome de terceiros, seus clientes, para posterior repasse.

Após determinar a base de cálculo das contribuições, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem, no seu artigo 1º, parágrafo 3º, inciso V, “a”, que: “*não integram*

³ Pedreira, José Luiz Bulhões. “Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos”. Forense. 1989. Rio de Janeiro. 1ª Edição. P. 455 e seguintes.

⁴ Disponível em [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf); acesso em 18/08/2016.

a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: V - referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos". (grifos nossos)

Nos termos do artigo 121 do Código Civil, "*Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto*". Assim, só deverão ser excluídos da base de cálculo das contribuições os descontos que representem uma verdadeira redução do valor da operação ou da prestação, tendo em vista que o negócio jurídico foi ajustado entre as partes sem quaisquer condições suspensivas (artigo 125 do Código Civil) ou resolutivas (artigos 127 e 128 do Código Civil), portanto, os chamados descontos incondicionais. Já os descontos condicionais, por dependerem de evento futuro e incerto, deverão compor a base de cálculo.

Na verdade, o que deve ser considerado, para fins de determinação da base de cálculo do tributo (e aqui, não só o PIS/COFINS, mas também o ICMS e o ISS), é o valor da operação (ou preço do serviço). Assim, não se está deduzindo do valor da operação o valor do desconto incondicional. Quando as partes avençam um desconto incondicional, o valor da operação do qual se partiu, valor inicial de operação, aquele que foi inicialmente considerado pelas partes na fase da apresentação de proposta e tratativas para a celebração do contrato, é alterado e reduzido para um novo "valor de operação", que é a grandeza a ser considerada para a tributação.

Nesse sentido, é a doutrina de Hugo de Brito Machado⁵:

"Não se deduz do valor da operação um desconto incondicional. Quando o vendedor concede ao comprador um desconto incondicional, está determinando um valor da operação que, tratando-se de uma compra e venda mercantil, é o preço da mercadoria. Por isto mesmo constitui inadmissível incongruência dizer-se que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída do produto e dizer-se que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço do produto enquanto elemento do contrato de compra e venda. Preço efetivamente praticado, que não se confunde com o preço previsto em tabela estabelecida pelo fabricante. (...) "

A rigor, todo e qualquer desconto é sempre concedido em função de uma condição de negócio, pois se pressupõe que o preço preestabelecido é uma regra, e toda a vez que se pratica preço menor se estará diante de uma exceção. Ocorre que a condição que enseja o desconto já está realizada no momento em que se define o valor da operação, de sorte que este não vai ficar a depender de evento futuro e incerto. O ser o desconto concedido sob condição há de ser entendido, portanto, no sentido de que a sua efetividade e, consequentemente o valor da operação, fica a depender de um evento futuro e incerto".

Compartilha desse entendimento Roque Antonio Carraza, em seu estudo a respeito da venda com bonificação, que pensa ser "*um mero estímulo à compra. (...) corresponde, em tudo e por tudo, a um desconto incondicional*". A respeito da venda com bonificação, afirma o doutrinador: "*O valor da operação é o preço efetivamente pago pelo cliente, que, corresponde, inclusive, ao avençado pelas partes envolvidas na operação de*

⁵ Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p.339.

*compra e venda mercantil. (...) Nela não pode figurar o preço da quantidade do produto dada ao cliente à guisa de bonificação”*⁶.

Ainda sobre o tema, oportuno citar a opinião de Marcelo Caron Baptista⁷, ao examinar o desconto no preço da prestação: *“a definição do preço do serviço não está, exatamente, no fato de ser o desconto incondicionado ou condicionado. O que importa é o momento em que a concessão do desconto é definida. (...) Conclui-se, então, que os descontos inequivocamente concedidos até o momento da prestação do serviço, incondicionais ou não, reduzem o valor da prestação para fins de aferição da base de cálculo do ISS. O desconto incondicional deferido após a prestação do serviço e o desconto cuja condição dependa de fato posterior à prestação devem ser ignorados pela base de cálculo”*. Isso porque, *“o conteúdo econômico da prestação do serviço é o preço pactuado entre tomador e prestador vigente no momento em que ele ocorre, sendo que é nesse ponto da linha do tempo – o da incidência da norma do ISS – que se fixa a base de cálculo”*.

Portanto, a partir dessas considerações doutrinárias, existem alguns critérios que colaboram para se aferir a inclusão ou não dos “descontos” na base de cálculo dos tributos.

O desconto condicional, que depende de evento futuro e incerto não pode ser excluído, pois a condição superveniente à realização da compra e venda ou prestação de serviços não é capaz de alterar o valor da operação ou preço do serviço já ajustado pelas partes para o negócio jurídico já ocorrido. Exemplo disso é a venda de determinada mercadoria por 100 (cem) unidades monetárias para pagamento em 90 (noventa) dias, com um desconto de 10%, caso o pagamento seja realizado em até 30 (trinta) dias. O valor da operação é 100 (cem). Se o pagamento ocorre antes, as 10 (unidades) de desconto representam um desconto financeiro, despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Já o desconto incondicional, aquele que é concedido e ajustado pelas partes antes da realização da compra e venda, por não depender de condição superveniente nenhuma, incorpora-se desde já ao preço da mercadoria. Como a base de cálculo é fixada no momento de ocorrência do fato gerador, o valor da operação é aquele que foi ajustado por último (preço inicial menos descontos concedidos) que corresponde ao valor da operação no momento da ocorrência do fato gerador.

Assim, para a inclusão ou não na base de cálculo das contribuições, revela-se importante a aferição do momento de concessão do desconto, pois não poderá ser excluído da base de cálculo um desconto denominado incondicional, sem qualquer condição superveniente, se já realizado o negócio jurídico de compra e venda, pois já incidiu a norma de tributação, estabelecendo a relação entre o sujeito passivo e o Estado credor.

Nesse sentido, igualmente importante é o exame de cada relação jurídica estabelecida entre a rede varejista de hipermercado e seus fornecedores, não podendo se concluir, *a priori* e em bloco, pela inclusão ou exclusão da totalidade de tais verbas na base de cálculo das contribuições.

No caso ora analisado, como relatado, a Fiscalização lançou valores que estão registrados em diversas contas contábeis da Recorrente. Para melhor entendimento da natureza dos valores registrados em cada conta, impende-se analisar os contratos celebrados entre a Recorrente e os seus fornecedores.

⁶ “O ICMS na Constituição”. Roque Antonio Carrazza. Ed. Malheiros. 11ª Edição. 2006. p. 111-115

⁷ “ISS do Texto à Norma”; Editora Quartier Latin. São Paulo. 2005. P. 588-595.

Pela análise dos contratos acostados aos autos, percebe-se que a Recorrente utiliza um contrato padrão de fornecimento com a maioria de seus fornecedores, cuja versão foi sendo atualizada ao longo dos anos. Vejam, como exemplo, o contrato acostado aos autos às fls. 189 e seguintes, denominado “Acordo de Fornecimento 2003”.

De acordo com as cláusulas Primeira a Segunda, trata-se de um contrato de fornecimento de produtos para estabelecer uma relação continuada entre a Recorrente e o fornecedor, tendo em vista que as partes estabelecem como prazo contratual o último dia do ano da assinatura do contrato, com a prorrogação automática por período indeterminado, até a formalização de novo acordo entre as partes.

Com relação ao preço do contrato de fornecimento, as partes ajustam um preço à vista e um preço a prazo, além da concessão de alguns tipos de descontos, conforme a Cláusula Quarta, “a” e “b”: abaixo:

Cláusula Quarta: DOS PREÇOS

a) Os preços dos produtos a serem fornecidos constarão de duas tabelas, uma com preço à vista e outra com preço à prazo, entregues pelo Fornecedor à Sonae, em vias originais, assinadas pelo Fornecedor ou por seu representante legal. Qualquer alteração nas tabelas de preços deverá ser comunicada pelo Fornecedor à Sonae com a antecedência mínima prevista no item 3 do Quadro Sintético – Anexo I.

b) O Fornecedor concederá descontos nos preços da Sonae, conforme especificado no item 3 e 5 do quadro sintético – Anexo I, no Anexo 3 – Acordo Nacional para a entrega dos produtos no Centro de Distribuição da Sonae e no Anexo 4 (Plano Nacional de Desenvolvimento Cooperado).

Da análise do contrato e das informações constantes no relatório de ação fiscal, verifica-se que a Recorrente entabula com seu fornecedor um preço de compra e venda dos produtos para a adesão a um contrato padrão que prevê um conjunto de obrigações e direitos às partes. Ocorre que, alternativamente a esse contrato padrão, o fornecedor pode optar por aderir a um contrato com uma série de facilidades ou vantagens a serem fruídas nessa relação continuada de fornecimento, é bem verdade, não apenas por ele, mas também pelo Recorrente. E cada facilidade ou vantagem ajustada pelas partes tem um valor, representado pelo desconto a ser dado pelo vendedor ao Recorrente.

Assim, por exemplo, o contrato padrão estabelece que a entrega dos produtos poderá ser feita pelo fornecedor em cada estabelecimento da Recorrente, pela utilização do Centro de Distribuição da Recorrente ou retirada pela Recorrente nos estabelecimentos do fornecedor. Porém, para se utilizar do Centro de Distribuição da Recorrente, o que implica menores custos de transporte, de logística e administrativos, o fornecedor pactua a concessão de um desconto, chamado “desconto centro de distribuição” (Cláusula Sexta, “a”, Anexo 03, item 2).

Do mesmo modo, pelo contrato padrão, é obrigação do fornecedor “*retirar as mercadorias impróprias para a comercialização – “avariadas” (com algum dano físico ou químico) no prazo máximo de 8 dias para produtos da área alimentar e de 30 dias para os produtos da área não alimentar.* Salvo a hipótese de as partes ajustarem o chamado “desconto avaria” (Cláusula Sexta, “c”, Anexo 03, item 2). Nesse caso, o fornecedor fica liberado da obrigação e os produtos não serão devolvidos pelo Recorrente, que se encarregará de dar um destino a eles.

Há ainda o “desconto reposição” (Anexo 03, item 2), pelo qual o fornecedor deixa de colocar seus promotores de venda nas lojas, que são promovidas com a utilização de funcionários da Recorrente.

Seguem a mesma lógica os descontos relacionados a publicidade, como o de propaganda cooperativada, que corresponde a “*valor cooperado de verba destinada a feitura*

de Folhetos/Encartes com eventuais participações de produto do Fornecedor, em que as partes ajustam um percentual, incidente sobre o valor total das notas fiscais entregues”, o de espaço cooperativado ou institucional, que se refere à colocação dos produtos nos melhores locais das lojas, aqueles em que estudos indicam que as vendas são maiores, como gôndolas, locais próximos ao caixa etc, o de aniversário, para participação do fornecedor em eventos promocionais, como abertura de novas lojas e aniversários e campanhas de lojas, e o de propaganda institucional, referente a “inserções de TV, comunicações em rádios, out door, entre outras formas de publicidade” (Anexo 04, itens 2, 3, 4, 5 e 6).

Ao celebrar o contrato com o Recorrente, o fornecedor pode optar entre o contrato padrão com o preço sem quaisquer descontos ou, se for do seu interesse, participar das atividades oferecidas pela Recorrente para alavancar as vendas em suas lojas, o que traz vantagens não só a ela, mas também ao fornecedor, que pode ter suas vendas aumentadas, sua marca e seus produtos divulgados no mercado e demais vantagens que uma campanha de marketing pode lhe trazer. Entretanto, ao participar de cada atividade oferecida pela Recorrente dentro do chamado “Plano de Desenvolvimento” dos negócios, o fornecedor deverá reduzir o preço praticado com a Recorrente, mediante o oferecimento de descontos. No contrato em referência, ao ajustar sua participação em campanhas nas lojas relativas a 3 (três) unidades de negócios da Recorrente, o fornecedor concede o “desconto aniversário”, no percentual de 1% (um por cento) do valor das notas fiscais. Ao colocar seus produtos em espaços especiais e na propaganda institucional da Recorrente, o fornecedor concede desconto de 1,5% (um e meio por cento) sobre o valor das notas fiscais, a título de “desconto espaço institucional” e “desconto propaganda institucional”.

Verifica-se, portanto, que os descontos examinados até aqui são todos pactuados no momento da realização da compra e venda e não dependem de evento futuro e incerto. Na realidade, o fornecedor ao estabelecer com a Recorrente os termos da relação jurídica que se desenvolverá ao longo do tempo, no curso do contrato de fornecimento, escolhe, dentre os vários pacotes de relacionamento existentes com uma grande rede de varejo, aquele que lhe é mais adequado, sabendo que, quanto mais facilidades ou vantagens contratuais ele dispor, maior será a redução no preço inicialmente considerado. E tais descontos ou redução no valor da operação de compra e venda de mercadoria não estão condicionados a eventos futuros e incertos.

Se, porventura, a Recorrente descumprir o contrato celebrado com o fornecedor, por exemplo, pela não inserção da marca dos produtos do fornecedor nos veículos de propaganda, apesar de o fornecedor ter dado desconto com esse objetivo, não há que se falar em não outorga de desconto, pois o mesmo já foi dado sem qualquer condição, podendo o fornecedor, em razão do inadimplemento contratual, buscar uma tutela para determinar o cumprimento da obrigação ou sua resolução em perdas e danos.

Trata-se, portanto, de outorga de descontos incondicionais e nova fixação do preço antes da ocorrência do fato gerador das contribuições, não havendo recebimento de receitas pela Recorrente, motivos pelos quais entendo tais valores não podem ser tributados pelo PIS/COFINS.

A meu ver, encontram-se nessa situação os valores registrados nas contas contábeis a seguir, sobre as quais o lançamento deve ser cancelado: **i)** 32110017 - BONIFICAÇÃO PARA PROMOÇÕES DE ABERTURA; **ii)** 32110046 - BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS; **iii)** 32110223 - DESCONTO DE ABERTURA DE LOJAS; **d)** 32110224 - ALUGUEL DE ESPAÇO (LOJAS); **iv)** 32110226 - ALUGUEL DE ESPAÇO INSTITUCIONAL; **v)** 32110229 - VERBA DE REPOSIÇÃO PROMOTORES; **(vi)** 32110231 - OUTRAS BONIFICAÇÕES; **(vii)** 32140010 -

BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS; (viii) 32140011 - BONIFICAÇÕES CONTRATO DE MERCADORIAS; (ix) 32170013 - DESCONTO DE NÃO DEVOLUÇÃO; (x) 32170018 - DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO; (xi) 32170020 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO; (xii) 32170024 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO DE CONSUMÍVEIS; (xiii) 42000040 - PROPAGANDA E PUBLICIDADES; (xiv) 42000043 - PROPAGANDA/FOLHETOS EXTRAS; (xv) 42000044 - DESPESA EXTRA COM EVENTOS MKT; (xvi) 42000050 - PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO); (xvii) 42000051 - PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA; (xviii) 42000053 - RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MKT; e (xix) 42000056 - PROPAGANDA INSTITUCIONAL.

Outra cláusula estipulada pela Recorrente e pelo fornecedor é que confere descontos em razão de aumento nas vendas dos produtos do fornecedor. Nos termos da Cláusula Quinta, Anexo 01, item 5, o fornecedor se obriga a conceder descontos, a depender do atingimento de determinado volume de compras anuais.

De acordo com o relatório da ação fiscal *“trata-se de receita baseada na garantia de escoamento da produção do fornecedor, comparativo de crescimento das compras do exercício vigente em relação ao ano anterior e o % descontado no faturamento total do exercício em vigor. São aplicados sobre o valor das notas fiscais de compra, quando é atingido determinado patamar de crescimento anual, baseados nos acordos gerais de fornecimento que regula a relação de venda e compra de mercadoria entre as partes”* (fls.35).

Como as partes avençam um contrato de fornecimento de longo prazo, para uma relação comercial que se pretende perdure por anos, a Recorrente desde o início do período de vigência pleiteia a concessão de um desconto, por parte do fornecedor, para o caso de atingimento de uma meta de volume de compras.

A um primeiro olhar, poderia parecer um desconto condicionado. E realmente seria se estivéssemos pretendendo aplicar o desconto sobre as próprias operações de compra e venda realizadas para atingimento da meta, ou seja, um desconto concedido após a ocorrência de um evento até então futuro e incerto e após a ocorrência do fato gerador.

Mas, no contexto analisado, há um contrato de fornecimento de longo prazo. Não é sobre as operações passadas que irá se aplicar o desconto e reduzir o preço. As operações passadas são apenas um parâmetro para a concessão de um desconto sobre as operações futuras. Em determinado momento da relação contratual, as partes olham para trás e verificam se tal meta de compras por parte da Recorrente foi atingida. Se positivo, aplicam o desconto para as operações futuras, portanto, um desconto concedido antes do fato gerador das contribuições e sem qualquer condição futura. O que ocorre é que as partes não deixam para ajustar o desconto após atingir o volume de compras. Logo no início, antes mesmo de qualquer operação de compra e venda combinam que, se em determinado período o volume for atingido, o período subsequente será contemplado com o desconto, que se traduz em uma redução do preço.

Com essas considerações, voto por cancelar o lançamento em relação às seguintes contas: (i) 32110210 - DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO; (ii) 32110211 - DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO; e (iii) 32110220 - DESCONTO DE FIDELIDADE ESCALÕES.

No âmbito dos contratos de fornecimento, as partes ainda ajustam, nos termos da Cláusula Quinta, itens “d” e “f”, que é obrigação do fornecedor *“retirar as mercadorias*

com data de validade vencida, no prazo máximo de 8 dias para produtos da área alimentar e 30 dias para produtos da área não alimentar”, obrigação que se não for cumprida pelo fornecedor “autoriza a Sonae a efetuar o descarte total da mercadoria, para liberação do ponto de armazenagem, efetuando o abatimento correspondente, mediante desconto no pagamento seguinte ou efetuando cobrança em banco, pelo custo da última nota fiscal de origem”. Segundo o anexo 03 do contrato, os produtos com validade vencida não se incluem no “desconto avaria” e terão devolução normalmente.

Esse caso, portanto, é diferente do desconto avaria. Aqui, as partes não reduzem o preço do fornecimento, em razão do ajuste em relação às mercadorias a serem descartadas. Logo, o preço é formado, considerando a obrigação da fornecedora de retirar as mercadorias e, caso isso não ocorra, há previsão de devolução da mercadoria e do recebimento do valor da mercadoria devolvida, como consta na nota fiscal de origem.

Assim, não se trata de desconto passível de exclusão da base de cálculo, mas de valores recebidos pela Recorrente por devolução de mercadorias, que constituem receita tributável pelo PIS/COFINS, muito embora o efeito fiscal seja neutro, pois a operação de aquisição já terá gerado montante de crédito a descontar em valor equivalente ao apurado na devolução.

Em consequência, correto está o lançamento na parte que se refere à conta contábil que trata desses valores (32110099 - DESCARTES DE MERCADORIAS).

Merece ainda análise a Cláusula Terceira, que trata dos pedidos de compra da Recorrente junto a seus fornecedores, estabelecendo uma série de requisitos e procedimentos para a operacionalização do pedido da Recorrente ao fornecedor e da entrega do produto pelo fornecedor, no prazo, quantidade e condições estabelecidos no contrato. No caso do descumprimento, pelo fornecedor, do ajustado na Cláusula Terceira, há previsão de cominação de multa e pagamento de indenização, inclusive por perda de rentabilidade e de faturamento, por parte do fornecedor.

Esses valores recebidos pela Recorrente, em função do inadimplemento da Cláusula Terceira, estão registrados na conta nº 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS, descrita no relatório da ação fiscal da seguinte forma: *“segundo a WMS, são registrados nesta conta os créditos (...) oriundos do desconto financeiro concedido quando o pedido é entregue parcialmente ou não entregue. Ocorre em razão do não cumprimento de metas estabelecidas de entrega de pedidos”*.

Como se percebe, apesar da denominação pela Recorrente de “descontos”, tais valores não tem natureza de desconto incondicional nem de redução do preço, não ficando ainda demonstrado pela Recorrente o motivo pelo qual não estariam sujeitas à tributação. Diante disso, mantenho o lançamento relativo à conta nº 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS.

Outra parte do lançamento que merece ser mantida é a relativa à conta contábil nº 32110222 - OUTROS DESCONTOS COML MCKINSEY. No relatório, a fiscalização afirma que: *“Segundo a WMS, são registrados nesta conta os créditos nesta conta são oriundos de registros de descontos financeiro concedido pelo fornecedor McKinsey” e “a WMS não apresentou cópia do contrato referente ao acordo promocional mantido com o fornecedor MCKINSEY, que origina a apropriação dos referidos descontos”*.

Portanto, a Recorrente reconhece que se trata de desconto financeiro, que não implica redução no preço pago e é tratado como receita financeira do comprador. Além disso,

não há nas defesas da Recorrente impugnação específica ao lançamento dessa conta, nem informações sobre a natureza dos valores ali registrados, confirmando ou afastando a natureza afirmada durante a Fiscalização, nem as razões para o seu não oferecimento à tributação pelo PIS/COFINS. Esse é motivo pelo qual mantenho o lançamento a ela referente.

Por fim, com relação às 5 (cinco) contas contábeis que não foram até aqui analisadas⁸, com as informações que constam no relatório da ação fiscal, não é possível compreender o que exatamente está nelas registrado. Para ilustrar, vejam a descrição da conta nº 32110077 no relatório: *“segunda a WMS, são registrados nesta conta “os créditos nesta conta são oriundos de atualização de estoques, compensar devoluções indevidas”*. E o mesmo acontece nas demais.

As informações sobre as contas, a meu ver, são insuficientes para justificar o lançamento, não tendo a respeitável Fiscalização demonstrado, com a robustez necessária, a ocorrência do fato gerador a elas relativo (artigo 142, do CTN), apesar de dispor de amplos poderes para tanto (artigo 195 do CTN), motivo pelo qual entendo que o lançamento deve ser afastado em relação a essas contas.

Pelo exposto, entendo que o lançamento é improcedente e deve ser cancelado em relação às contas contábeis a seguir descritas: **i)** 32110017 - BONIFICAÇÃO PARA PROMOÇÕES DE ABERTURA; **ii)** 32110046 - BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS; **iii)** 32110223 - DESCONTO DE ABERTURA DE LOJAS; **d)** 32110224 - ALUGUEL DE ESPAÇO (LOJAS); **iv)** 32110226 - ALUGUEL DE ESPAÇO INSTITUCIONAL; **v)** 32110229 - VERBA DE REPOSIÇÃO PROMOTORES; **(vi)** 32110231 - OUTRAS BONIFICAÇÕES; **(vii)** 32140010 - BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS; **(viii)** 32140011 - BONIFICAÇÕES CONTRATO DE MERCADORIAS; **(ix)** 32170013 - DESCONTO DE NÃO DEVOLUÇÃO; **(x)** 32170018 - DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO; **(xi)** 32170020 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO; **(xii)** 32170024 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO DE CONSUMÍVEIS; **(xiii)** 42000040 - PROPAGANDA E PUBLICIDADES; **(xiv)** 42000043 - PROPAGANDA/FOLHETOS EXTRAS; **(xv)** 42000044 - DESPESA EXTRA COM EVENTOS MKT; **(xvi)** 42000050 - PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO); **(xvii)** 42000051 - PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA; **(xviii)** 42000053 - RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MKT; **e (xix)** 42000056 - PROPAGANDA INSTITUCIONAL; **(xx)** 32110210 - DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO; **(xxi)** 32110211 - DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO; **e (xxii)** 32110220 - DESCONTO DE FIDELIDADE ESCALÕES; **(xxiii)** 32110077 - OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS; **(xxiv)** 32110078 - DESCONTO COM DIVERGÊNCIA DE PREÇO; **(xxv)** 32110080 - OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS; **(xxvi)** 32170220 - REVERSÃO W/H SERVICE CHARGE; **e (xxvii)** 32210011 - OUTROS DESCONTOS/DESPESAS C/ EMBALAGENS; mantendo o lançamento em relação às contas contábeis **(i)** 32110099 - DESCARTES DE MERCADORIAS; **(ii)** 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS; **e (iii)** 32110222 - OUTROS DESCONTOS COM L MCKINSEY.

⁸ (i) 32110077 - OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS; (ii) 32110078 - DESCONTO COM DIVERGÊNCIA DE PREÇO; (iii) 32110080 - OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS; (iv) 32170220 - REVERSÃO W/H SERVICE CHARGE; e (v) 32210011 - OUTROS DESCONTOS/DESPESAS C/ EMBALAGENS.

Aplicação do artigo 100 do CTN

A Recorrente ainda requer o afastamento das penalidades e dos consectários legais, com fundamento no artigo 100, do CTN, alegando que haveria entendimento pacificado da Receita Federal, no sentido de que não seria essencial que o desconto incondicional conste da nota fiscal, suscitando para tanto a Solução de Consulta nº 58/2012.

Na decisão recorrida, essa alegação foi rejeitada, nos seguintes termos:

“Outra postulação da empresa é a aplicação do art. 100 do CTN, para afastar a imposição de multa e juros, em função da supra citada Solução de Consulta nº 58/2012. Ocorre que, como visto, tal ato só produz efeitos entre as partes, não possuindo efeitos vinculantes. Também, a solução não serve para validar o procedimento da empresa, pois se destina as empresas do simples e, embora faça menção à hipótese de descontos incondicionais não constantes em nota fiscal, tal não é abordado diretamente na fundamentação e não é o objeto da consulta, apenas é feita uma menção *en passant*”.

Não merece reparos a decisão recorrida, nesse ponto, pois, além de não ser possível afirmar que a Receita tenha pacificado o tema por meio da Solução de Consulta, a sua edição não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 100, do CTN, não sendo possível a aplicação do parágrafo único desse artigo ao caso ora analisado.

Do caráter confiscatório da multa de ofício aplicada

A Recorrente contesta a aplicação da multa de ofício lançada com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, argumentando que “*sempre prestou todas as informações ao fisco, apresentou a documentação solicitada requisitada (...) logo, não se pode concluir que a Recorrente deixou de declarar informações ou o fez de forma inexata*” e que a penalidade seria confiscatória.

Essa alegação foi rejeitada pela decisão recorrida, a meu ver, com acerto, pois a multa de ofício foi lançada em razão da realização do lançamento por “*falta de pagamento ou recolhimento*” e não por falta de declaração ou declaração inexata, portanto, exatamente à hipótese prevista na Lei para a sua aplicação.

Com relação ao suposto caráter confiscatório da penalidade, a sua apreciação por esse Colegiado esbarra na vedação contida na Súmula 02 do CARF, que tem a seguinte redação: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”.

Por esse motivo, não merece prosperar as alegações da Recorrente nesse ponto.

Da ilegalidade da incidência de SELIC sobre a multa de ofício

Por fim, pede a Recorrente o afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A

multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

A questão que se coloca é se a expressão "débitos" incluiria também a multa de ofício e, com isso, além do tributo lançado, aplicar-se-ia a taxa SELIC para atualização da multa de ofício.

A respeito do tema, destaco a seguir julgado proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, no qual o Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, após fazer uma detida análise da legislação de regência, conclui pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. É ler:

"Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:(...)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: *"os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis"*.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que: (...)

Novamente ilógico interpretar que a expressão "débitos" ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput. Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002: (...)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os "débitos" referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é "créditos". Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma". (Processo nº 10580.725551/2011-11; Sessão de 27/07/2013; Relator: Rosaldo Trevisan)

Além das razões expostas no julgado em questão, acrescento que a ausência de previsão legal de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício decorre da própria natureza desses encargos.

Enquanto a multa de ofício constitui uma sanção que tem por finalidade penalizar o devedor pelo inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, os juros de mora têm por objetivo indenizar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação de pagar o tributo por devido dentro do prazo estabelecido por Lei.

Dessa maneira, tendo os juros de mora e a multa de ofício naturezas distintas, não cabe aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de se atribuir à multa de ofício um caráter indenizatório que a mesma não possui. O valor da multa de ofício não serve para indenizar o Estado-credor pelo atraso na prestação do tributo, serve para penalizar o contribuinte que deixou de pagar tributo.

Com isso, o valor da multa de ofício não pode ser majorado em função do tempo que perdurar a mora do contribuinte devedor, com juros compensatórios da mora, por ausência de previsão e em razão da sua própria natureza.

Pelas razões expostas, entendo inaplicável a taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto quanto a essa matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, para:

- Julgar improcedente o lançamento e determinar o seu cancelamento, em relação às seguintes contas contábeis: **i)** 32110017 - BONIFICAÇÃO PARA PROMOÇÕES DE ABERTURA; **ii)** 32110046 - BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS; **iii)** 32110223 - DESCONTO DE ABERTURA DE LOJAS; **d)** 32110224 - ALUGUEL DE ESPAÇO (LOJAS); **iv)** 32110226 - ALUGUEL DE ESPAÇO INSTITUCIONAL; **v)** 32110229 - VERBA DE REPOSIÇÃO PROMOTORES; **vi)** 32110231 - OUTRAS BONIFICAÇÕES; **vii)** 32140010 - BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS; **viii)** 32140011 - BONIFICAÇÕES CONTRATO DE MERCADORIAS; **ix)** 32170013 - DESCONTO DE NÃO DEVOLUÇÃO; **x)** 32170018 - DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO; **xi)** 32170020 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO; **xii)** 32170024 - DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO DE CONSUMÍVEIS; **xiii)** 42000040 - PROPAGANDA E PUBLICIDADES; **xiv)** 42000043 - PROPAGANDA/FOLHETOS EXTRAS; **xv)** 42000044 - DESPESA EXTRA COM EVENTOS MKT; **xvi)** 42000050 - PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO); **xvii)** 42000051 - PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA; **xviii)** 42000053 - RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MKT; e **xix)** 42000056 - PROPAGANDA INSTITUCIONAL; **xx)** 32110210 - DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO; **xxi)** 32110211 - DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO; e **xxii)** 32110220 - DESCONTO DE FIDELIDADE ESCALÕES; **xxiii)** 32110077 - OUTROS CUSTOS

COM MERCADORIAS; **(xxiv)** 32110078 - DESCONTO COM DIVERGÊNCIA DE PREÇO; **(xxv)** 32110080 - OUTROS CUSTOS COM MERCADORIAS; **(xxvi)** 32170220 - REVERSÃO W/H SERVICE CHARGE; e **(xxvii)** 32210011 - OUTROS DESCONTOS/DESPESAS C/ EMBALAGENS.

- julgar procedente o lançamento, mantendo-o em relação às seguintes contas contábeis: **(i)** 32110099 - DESCARTES DE MERCADORIAS; **(ii)** 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS **(iii)** 32110222 - OUTROS DESCONTOS COM L MCKINSEY.

- rejeitar a alegação de aplicação do artigo 100 do CTN ao caso;

- manter a multa de ofício lançada e excluir a aplicação da taxa SELIC sobre os juros de mora.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Expresso no presente voto minha discordância em relação ao posicionamento do relator, no que se refere às contas para as quais este afastou o lançamento. Discordância essa já conhecida no seio do colegiado, tanto que o próprio relator transcreve, em seu voto, duas decisões nas quais me manifestei sobre o tema (voto vencedor no Acórdão nº 3403-002.520 e voto condutor no Acórdão nº 3403-003.487). Firme nas convicções ali externadas, mantenho-as no presente voto.

Como expus no voto condutor no Acórdão nº 3403-002.520, referente ao mesmo sujeito passivo, e com contas de natureza e denominação semelhante (a maioria delas idêntica), a irrelevância da denominação ou classificação contábil é expressa já no art. 1º das leis de regência das contribuições (Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Naquela ocasião, realizei apanhado sobre o tratamento do tema, nos Acórdãos nº 3403-002.367 (de minha relatoria, que pioneiramente tratou do tema naquela composição da turma, em julho de 2013, decidindo-se, por qualidade, que os “*descontos de caráter contraprestacional não são considerados descontos incondicionais, e compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP*” e da COFINS), nº 3403-002.520 (sob relatoria do Conselheiro Domingos de Sá Filho, vencido, em outubro de 2013, tendo todos os demais conselheiros concordado que “*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*”), e nº 3403-002.585 e nº 3403-002.586 (ambos sob relatoria do Conselheiro Alexandre Kern, em novembro de 2013, mantendo-se, por qualidade, na base de cálculo das contribuições a parcela referente a descontos de caráter contraprestacional e bonificações, e, por maioria, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti, a referente a despesas com propaganda).

Tendo em vista os posicionamentos externados em tais julgados, principalmente no que se refere à abrangência da expressão “receitas” para efeito de tributação pelas contribuições, percebe-se gradativo amadurecimento na discussão do tema, que permite o tratamento do presente caso à luz dos posicionamentos jurídicos construídos ao longo das diversas análises de casos similares.

No presente processo, a imputação constante do Relatório Fiscal é de que não houve inclusão na base de cálculo das contribuições de contas credoras referentes a descontos e bonificações. E que os descontos, que não constam das notas fiscais dos produtos, em verdade, seriam, contrapartidas a atividades como “utilização de centro de distribuição”, e prêmio fidelidade e objetivo de crescimento” (para custear promoções feitas pelas marcas dos produtos dentro dos supermercados). Destaca ainda o relatório fiscal que a empresa utiliza o valor total da nota fiscal na apuração de créditos das contribuições.

Tal sistemática é aquela que o Conselheiro Ivan Allegretti, que capitaneou a divergência no citado Acórdãos nº 3403-002.367, chama de “atalho”:

*“Parece-me, com efeito, que são dois os panoramas possíveis: **ou a mercadoria entra na contabilidade do mercado pelo valor cheio (sem desconto) ou pelo valor do pagamento (com desconto).**”*

Se a contabilidade do contribuinte apropria como custo de aquisição da mercadoria o valor do pagamento (com desconto), isto significa que as rubricas que controlam

as duas hipóteses - recuperação de custos e a receita financeira – na verdade são apenas mecanismos de controle da aplicação do ganho econômico que o contribuinte teve por ter adquirido uma mercadoria que, tendo um determinado preço de mercado para o consumidor final, foi adquirida por um preço inferior ao preço de mercado normalmente praticado pelo produtor.

Ou seja, neste caso, a contabilidade faria o controle da mais-valia que o produto porta consigo, que deixou de ser ganho pelo fornecedor, e que o mercado (neste caso o contribuinte) resolveu, ao invés de simplesmente apropriar como um ganho, separar para utilizar para determinados tipos de aplicações, que geram proveito de mercado não apenas para si, mas também para os seus fornecedores.

Neste caso, entendo que não se configura o citado “atalho” (ao invés de pagar e depois receber de volta, o valor fica desde logo com o contribuinte, com pagamento de serviços), não se podendo cogitar de tributar o desconto como se fosse uma receita.

De outro lado, se a contabilidade toma como custo de aquisição da mercadoria o valor sem desconto (valor cheio) e, assim, apropriou-se como despesa dedutível para a dedução do IR também este valor, bem como gerou-se crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em relação a este valor de aquisição, então de fato o contribuinte estaria fazendo o referindo “atalho”, pois na verdade apenas deixou de desembolsar um valor que na verdade iria receber de volta.

Note-se que em tal hipótese, como é evidente, o valor da operação para o fornecedor seria a mesma – o valor cheio, sem desconto – de maneira que a sua receita e seu lucro, partindo deste valor cheio, seriam regularmente submetidos a PIS/Cofins e IRPJ e CSLL.

Portanto, a descrição do fluxo contábil ajudaria a resolver isso, mas, tendo em vista que os colegas do colegiado entenderam de antemão que não seria o caso de converter o julgamento de diligência, busca-se, então, outra forma de obter critério para tal decisão.

Verifiquei que o Termo de Verificação Fiscal não detalha, nem de nenhuma forma explica, como funcionam as rubricas em questão, se são contrapartidas de ingressos, ou de que outra forma são tratados na contabilidade.

Diante disso, entendo que não foi demonstrada a efetiva natureza de receita, o que seria indispensável para legitimar o lançamento e, por isso, entendo que deve ser provido o recurso.” (grifo nosso)

A DRJ, no presente processo, percebe tal sistemática de “atalho”:

Interessa aqui a natureza dos valores em questão e a forma de contabilização adotada, no sentido de verificar a ocorrência de hipótese de incidência tributária. Embora os fornecedores e contratos/acordos sejam inúmeros, assim como as operações realizadas, a prática comum é estabelecer percentuais sobre compras a serem cobrados dos fornecedores. Os descontos serão para, dependendo do caso: entregar as mercadorias em um centro de distribuição (ao invés de entrega-las em cada loja), atingir o objetivo de crescimento das vendas do fornecedor, dispensar mercadorias avariadas, oferecer as mercadorias em pontos privilegiados (gôndolas, pontos de destaque), participação em eventos de inauguração de lojas, aniversários e publicidade (encartes, propagandas institucionais). Os percentuais a incidirem sobre as compras realizadas (ou aumento das compras) deverão ser pagos pelo fornecedor ao WMS – Supermercados do Brasil LTDA. A forma de pagamento

poderá ser em dinheiro, em mercadorias ou por meio de redução dos pagamentos a serem efetuados pela manifestante aos seus fornecedores. Nestes autos, interessa particularmente esta última forma. A empresa lança os valores a crédito em contas específicas que não transitam como contas de resultados. Em contrapartida, via de regra, reduzem o passivo. Dessa forma, são pagos valores inferiores ao fornecedor, em relação aos que constaram na nota fiscal.

Ao analisar as contas glosadas, resta nítido (pelas descrições do Relatório Fiscal e pelas respostas da empresa à demanda por detalhamento das contas) seu caráter contraprestacional, não havendo receitas financeiras, reembolsos de despesas, ou descontos incondicionais, como alega a defesa, mas receitas vinculadas a atividades contraprestacionais, como retrata o julgador de piso:

Vê-se, assim, que tais abatimentos não se confundem com descontos incondicionais, pois estes são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais. Repise-se que, na sistemática não-cumulativa, as compras, notas fiscais, servem de base para a apuração de créditos.

Cabe ainda comentar a assertiva da impugnante de que nunca foi devedora de tais valores aos fornecedores. O valor da operação é atestado pelos documentos fiscais. O contrato estabeleceu obrigações mútuas, cabendo aos fornecedores pagar valores ao comprador varejista, apartados na própria escrituração. A utilização de uma espécie de sistema de conta corrente de controle de valores com relação aos fornecedores não afeta a questão colocada no presente processo. Se os documentos fiscais escriturados não forem confiáveis para aferir a operação cairíamos em situação de forte insegurança. Por isso mesmo, a escrituração faz prova em favor da empresa.

Lendo os mesmos contratos mencionados pelo relator, em seu voto, neles evidencio natureza contraprestacional, não comungando do posicionamento de que seria irrelevante o cumprimento dos contratos para efetivação dos descontos. Ademais, há cláusulas de rescisão nos contratos, por inadimplemento, que suscitam, efetivamente, a não aplicação do contrato (no que se incluem os descontos).

O cerne da questão é que não há nenhuma norma que exclua tais “descontos” (inclusive os relacionados a propaganda) e “bonificações”, que são inegavelmente receitas, da base de cálculo das contribuições. Daí a procedência do lançamento, nesse aspecto, como também menciona acertadamente, a nosso ver, a DRJ:

*O negócio jurídico ora analisado não se enquadra em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas na legislação pertinente, que incluem, por exemplo, os resultados não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo permanente (não-circulante). Abarcado no conceito de receita bruta do PIS e da Cofins, **apenas a Lei poderia estabelecer a sua exclusão**, em conformidade com o art. 97 do CTN. Não se sustenta a alegação de que essas receitas recebidas teriam caráter indenizatório. Os acordos entre as partes não geram desoneração tributária e, repise-se, são fixados percentuais de descontos, mas as despesas não guardam relação com os dispêndios em si (de propaganda, descarte etc.). E, ainda, **as receitas decorrentes de recuperação de custos fazem parte da base de cálculo do PIS e da COFINS.***

Tem-se, no presente processo, tanto na imputação fiscal quanto nas peças de defesa, basicamente, a mesma situação evidenciada no citado Acórdão nº 3403-003.487, de minha relatoria, em relação à mesma empresa, e que culminou em resultado bem sintetizado na ementa do julgamento:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (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.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (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.

Aliás, o relatório fiscal do presente processo expressamente menciona a autuação anterior efetuada no processo que culminou no Acórdão nº 3403-003.487, que, atualmente, aguarda apreciação de recurso especial da empresa.

Ademais, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem enfrentado o tema, inegavelmente polêmico, cabendo destacar o Acórdão nº 9303-003.515, no qual se decidiu majoritariamente, em março de 2016, que:

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA. Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES. Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas.

Por fim, cabe destacar que este colegiado, com a mesma composição de turma, analisou, na reunião anterior ao julgamento destes autos, em fevereiro de 2017, situação fática semelhante, e que está presente em grande parte das empresas do gênero, no Acórdão nº 3401-003.419:

COFINS. (PIS) BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. As bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

E o resultado foi basicamente o mesmo encontrado no presente processo:

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação às contas 53000000 (bonificações-células), 53100000 (bonificações nacionais), 53100100 (garantido nacional), 53200000 (bonificação margem garantida), 53400000 (inserção comercial), 53400002 (recuperação pay back), e 53900900 (bonificação abertura), vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por unanimidade, para acolher o resultado da diligência, e para manter o lançamento em relação às demais contas; e (c) por maioria, para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Henrique Lemos, no que se refere à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Embora as posições sobre a matéria de direito não sejam unânimes no âmbito do CARF, como demonstra o voto do relator (e é facilmente perceptível em busca na jurisprudência do tribunal), esta turma vem decidindo no sentido de que as contas credoras que indicam rubricas relacionadas a bonificações e descontos que revelem caráter contraprestacional não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário em relação à matéria. Tal proposta, destaque-se, não afeta os temas sobre os quais o colegiado deliberou de forma majoritária (afastamento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal) ou unânime (acolhida do resultado da diligência e manutenção do lançamento para as contas (i) 32110099 - DESCARTES DE MERCADORIAS; (ii) 32110221 - DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS; e (iii) 32110222 - OUTROS DESCONTOS COM L MCKINSEY).

Rosaldo Trevisan