



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720191/2021-79
ACÓRDÃO	3302-015.195 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DECMINAS DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

LIMITAÇÕES AO CRÉDITO. ENUMERAÇÃO EXAUSTRIVA NA LEI Nº 10.833/2003.

A não cumulatividade da Cofins encontra-se regularmente prevista na Lei nº 10.833/2003, na qual o legislador adotou o critério de enumerar, de forma exaustiva, não só as exclusões das bases de cálculo das contribuições como também os custos, encargos e despesas capazes de gerar crédito passíveis de serem utilizados pelo contribuinte por meio de desconto do valor da contribuição devida no período.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM DESCONTO EM DUPLICATA OU COMPENSAÇÃO EM DINHEIRO. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA.

A bonificação concedida pelo fornecedor por meio de desconto em duplicata ou compensação em dinheiro após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão, inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial do fornecedor, representam uma despesa desse (desconto condicional) e uma receita do adquirente da mercadoria, tributável pela Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

BONIFICAÇÕES RECEBIDAS EM MERCADORIAS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As mercadorias recebidas em bonificação e posteriormente revendidas permitem o direito ao creditamento, tendo em vista que a própria fiscalização afirma a incidência das contribuições sobre estas mercadorias. A doação é forma de aquisição da propriedade, logo o creditamento é possível com base no art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo para fins de aferição de direito de crédito da não cumulatividade da Cofins é resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 com as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp.1.221.170/PR, nos termos do PN Cosit nº 05/2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Nos termos do PN Cosit nº 05/2018, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há insumos na atividade de revenda de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO.

A regra geral insculpida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. À ausência de permissivo legal para a tomada de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, não há que se falar em manutenção de crédito.

REVOGAÇÃO TÁCITA DO INCISO II do §2º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.637/2002 e DA LEI Nº 10.833/2003. INEXISTÊNCIA.

Descabe falar em revogação tácita do inciso II do §2º dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, porquanto inexiste incompatibilidade entre eles. O primeiro regula a impossibilidade de creditamento nos casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição ao passo que o segundo permite que aquelas pessoas jurídicas que efetivamente adquiriram créditos dentro da sistemática não cumulativa não sejam obrigadas a estorná-los em razão de efetuarem vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE FRETE ENTRE FILIAIS. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A previsão legal do inciso IX do art.3º e art.15º da Lei nº 10.833/2003 é explícita ao autorizar o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas nos fretes nas operações de venda. Não é autorizado o creditamento quando da mera transferência entre filiais de produtos acabados ou semiacabados.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

ICMS DESTACADO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Em conformidade com o Parecer SEI 7.698/2021/ME, os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil devem observar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 da Repercussão Geral), no qual restou definido que o ICMS destacado na nota fiscal não compõe a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, para os períodos de apuração posteriores a 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE.SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA, MESMA RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento de PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, pois ambos os lançamentos recaíram sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO. INCABÍVEL. SÚMULA CARF Nº 110.

Não há que se falar em intimação ao patrono, por qualquer meio de comunicação oficial.

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.
INVIABILIDADE DE DISCUSSÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para apreciar arguições de constitucionalidade de Lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em julgar o processo da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, para negar provimento quanto à exclusão das receitas com bonificações da base de cálculo das contribuições, vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara e Francisca das Chagas Lemos; (ii) por maioria de votos, para conceder o crédito referente às aquisições de mercadorias para revenda em bonificação, vencidos os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini (relator) e Dionísio Carvallhedo Barbosa; e, (iii) por unanimidade de votos, para rejeitar as preliminares e negar provimento ao demais itens do Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Dionisio Carvallhedo Barbosa (substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo tem por objeto Auto de Infração contra o estabelecimento acima qualificado, por meio do qual foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes anos-calendários 2017 e 2018.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênia para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A Autoridade Lançadora identificou as seguintes eventuais infrações:

1. Bonificação de mercadorias, seja em dinheiro, seja em redução do valor devido aos fornecedores, seja em mercadorias, configura receita / doação e configuram-se como fato gerador da Contribuição ao PIS e à COFINS;
2. Creditamento, supostamente indevido, de produtos sujeitos a alíquota zero;
3. Creditamento, supostamente indevido, de produtos de empresa situadas na ZFM e ALC
4. Creditamento, supostamente indevido, de bens utilizados classificados como insumos;
5. Creditamento, supostamente indevido, sobre encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado;
6. Creditamento, supostamente indevido, sobre taxas de cartão de crédito;
7. Creditamento, supostamente indevido, sobre valores advindos de suposta exclusão indevida a título de ICMS – PIS/COFINS;
8. Creditamento, supostamente indevido, sobre o frete nas operações de venda e entre estabelecimentos da mesma empresa; e
9. creditamento, supostamente indevido, de ICMS substituição tributária

2. DA IMPUGNAÇÃO

Inicialmente a empresa iniciou considerações informando que é pessoa jurídica vinculada ao ramo alimentício, cujo objeto social é a comercialização por atacado e varejo em lojas, tais como supermercados e via internet (ecommerce) de produtos industrializados e ‘in natura’ de alimentos, bebidas, perfumaria, artigos de higiene e limpeza em geral, dentre outros, nos termos de seu Estatuto Social.

E que, assim, tem relação comercial com diversos fornecedores na aquisição das mercadorias para revenda, ato primordial à sua atividade empresarial.

A Empresa não concordou com nenhuma das Infrações imputadas, alegando em síntese, no Mérito, após discutir preliminares de Nulidade:

Item 01 - Bonificações

Alega que não existem “eventos futuros” decorrentes da concessão de descontos pelos Fornecedores. Nesse sentido alega: as contribuições no regime não-cumulativo possuem fato gerador complexivo, pelo que que apenas após análise das operações ocorridas, em dado lapso temporal, será possível apurar a base de cálculo e o montante do tributo devido; é evidente, portanto, que se tratam de descontos incondicionados – sem qualquer vínculo a evento futuro e incerto; seria impossível que os descontos constassem em nota fiscal, isso porque, quando ocorre o pagamento para o Fornecedor – momento em que a Impugnante supostamente aufera receita -, toda a operação comercial já se concretizou.

Na sequência a impugnante passa a contestar a inclusão pela fiscalização das bonificações na base de cálculo das contribuições, sob o fundamento da Solução de Consulta nº 291/2017, que interpreta a IN 51/1978, alegando que tal Solução de Consulta, ao considerar que bonificação condicionada é doação sujeita, “deixou de considerar se preenchidos estavam os conceitos civilistas para o referido enquadramento”. Aduz que no caso inexistem: contrato unilateral e gratuito; ânimo do doador de fazer uma liberalidade; transferência de bens ou direitos do patrimônio do doador para o do donatário; aceitação do donatário. Acrescenta que a doação deve ser comprovada, e não meramente alegada e que não houve qualquer diligência do Fisco a fim de verificar a existência de contrato de doação e/ou demonstrar a liberalidade essencial para que se constitua doação. Conclui que não há qualquer possibilidade de se considerar que há doação eis que essa exigiria liberalidade do suposto doador, por isso, o auto de infração se encontra eivado de nulidade, referente ao vício de motivação

Item 02 – Revenda à alíquota zero

Sob esse título, a impugnante novamente tece considerações sobre a aplicação do princípio da não cumulatividade às contribuições para concluir que instituir

vedaçāo ao aproveitamento de créditos quando produtos adquiridos são sujeitos a alíquota zero é inconstitucional.

Acrescenta que o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 assegura a manutenção dos créditos existentes, mesmo na hipótese de sujeição a alíquota zero, ainda que a revenda não seja tributada.

Afirma que esse dispositivo legal, por ser posterior e regular inteiramente a matéria de que cuidam os artigos 3^ºs, § 2^º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, revogou-os tacitamente. Conclui que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.

Item 03 – Bens Adquiridos na Zona Franca de Manaus(ZFM) e Áreas de Livre Comércio (ALC)

Nesse tópico, a impugnante limita-se a dizer que “A Recorrente impugna por completo o Auto de Infração nesta passagem, tendo em vista que a apuração/creditamento se deu nos termos constitucionalmente garantidos, sendo que a não cumulatividade deve ser ampla”.

Item 04 – Creditamento de Insumos - Combustíveis

A interessada inicia trazendo o conceito de insumo que extrai do REsp 1.221.170/PR, e afirma que combustível adquirido classificado como insumos é essencial na retaguarda do estabelecimento, produzindo energia.

Item 05 – Crédito com depreciação e amortização sobre máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado.

Defende que a interpretação restritiva da RFB, com amparo na legalidade, no sentido de que o setor comercial não faz jus ao creditamento não é a mais adequada, pois viola a não cumulatividade das contribuições. Afirma que o disposto nas Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 ao tratar os termos “prestação de serviços” ou “produção ou fabricação de bens ou produtos” não pretendeu excluir o setor comercial do exercício regular do direito.

Item 06 – Crédito com operações com direito a crédito – Taxas de Cartão de Crédito

Afirma que atualmente os cartões de crédito são imprescindíveis para as empresas como forma de pagamento, sob pena de enorme diminuição de suas vendas. Aduz que se filiou a uma credenciadora e passou a aceitar o cartão de crédito e débito como meio de pagamento e que, em contraprestação aos serviços, as empresas de cartões fazem o gerenciamento e processamento e liquidação das transações realizadas com os cartões de sua responsabilidade, sendo remunerada por meio de um percentual da transação e pelo

fornecimento/disponibilização dos equipamentos e tecnologias fornecidos para a realização destas transações.

Desta feita, considerando que “caso o aceite ao cartão de crédito seja retirado como forma de pagamento, por parte da Impugnante, sua receita diminuirá e o impacto, em suas contas, será enorme”, defende que tais serviços consistem em insumo.

Item 07 – Créditos – exclusão do ICMS (OP) das bases de cálculo do PIS e da Cofins

A impugnante alega que se encontra no exercício de decisão judicial, transitada em julgado que, em seu âmago, julgando o caso específico em comento, lhe concedeu o direito ao gozo da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Item 08 – Créditos – transferências de bens entre filiais e centros de distribuição

A impugnante aduz que o aproveitamento de crédito sob a rubrica “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” nas operações de transferências entre estabelecimentos, tendo em vista o regime não cumulativo, é realizado com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003(aplicável ao PIS/Pasep, nos termos do art.15 da mesma Lei). E alega que, diferentemente do alegado pelo Fisco, a lei não dispõe sobre qualquer delimitação sobre os produtos nos quais se utiliza o frete, ou ainda o destino do frete, sendo certo que a transferência das mercadorias de um estabelecimento a outro da Impugnante estão dentro do processo de “operação de venda”.

Item 09 – Créditos – exclusão do ICMS (Substituição Tributária) das bases de cálculo do PIS e da Cofins

A impugnante aduz que em um regime não-cumulativo constitucional/eficiente, o contribuinte deve ter direito de reduzir o valor a ser pago com o aproveitamento dos créditos gerados ao adquirir bens e serviços. Alega que o “ICMS-ST compõe o preço de aquisição e o preço de revenda das mercadorias” e que há violação pelo Fisco Federal do princípio da não cumulatividade ao não permitir a inclusão “dos valores destacados/retidos a título de ICMS-ST” nas bases de cálculo dos créditos decorrentes das operações de aquisição de bens para revenda.

3. DA DILIGÊNCIA SOLICITADA PELA DRJ

O processo foi baixado em diligência para que a autoridade fiscal lançadora reanalisse a questão do ICMS excluído da base de cálculo das contribuições à luz da decisão do STF, de 13 de maio de 2021, que ao modular os efeitos da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, esclareceu que o ICMS que não se inclui na base de cálculo das contribuições é o que é destacado na nota fiscal.

Em resposta, a autoridade fiscal informa que foram excluídos os valores lançados a título de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, alterando assim os anexos 31 e 32 do auto de infração, tendo sido

anexados ao presente processo os anexos 35, 36 e 37 onde foram excluímos a coluna referente a tributação do ICMS na base de cálculo das contribuições.

4. DA MANIFESTAÇÃO DA EMPRESA EM RELAÇÃO AO RELATÓRIO FISCAL

- A modulação dos efeitos do Tema 69 não atingiu as demandas judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, e muito menos relativizou a coisa julgada material;
- Em outras palavras, o STF apontou que a tese fixada no Tema 69 se aplicaria a partir de 15/03/2017 TÃO SOMENTE para aqueles que não distribuíram antes processos judiciais ou administrativos anterior ao julgamento;
- Não é o caso da Manifestante, que, em fevereiro de 2010, distribuiu o MS 0009091-49.2010.4.01.3800, por meio do qual obteve decisão, já transita em julgado, que lhe concedeu o direito ao gozo da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/COFINS;
- A coisa julgada material impõe lei inter pars (Decminas e União Federal) afastando o dever de recolher o PIS e COFINS com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, sob pena de flagrante violação coisa julgada material

5. DO VOTO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

Em sua ementa a DRJ elencou:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017 e 2018

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS.

INVIABILIDADE DE DISCUSSÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de constitucionalidade de lei e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2017, 2018 COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

LIMITAÇÕES AO CRÉDITO. ENUMERAÇÃO EXAUSTRIVA NA LEI Nº 10.833/2003.

A não cumulatividade da Cofins encontra-se regularmente prevista na Lei nº 10.833/2003, na qual o legislador adotou o critério de enumerar, de forma exaustiva, não só as exclusões das bases de cálculo das contribuições como também os custos, encargos e despesas capazes de gerar crédito passíveis de serem utilizados pelo contribuinte por meio de desconto do valor da contribuição devida no período.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, podendo ser excluídas da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM DESCONTO EM DUPLICATA OU COMPENSAÇÃO EM DINHEIRO. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA.

A bonificação concedida pelo fornecedor por meio de desconto em duplicata ou compensação em dinheiro após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão, inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial do fornecedor, representam uma despesa desse (desconto condicional) e uma receita do adquirente da mercadoria, tributável pela Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo para fins de aferição de direito de crédito da não cumulatividade da Cofins é resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 com as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp.1.221.170/PR, nos termos do PN Cosit nº 05/2018.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Nos termos do PN Cosit nº 05/2018, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há insumos na atividade de revenda de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO.

A regra geral insculpida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 autoriza que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidamente apurados porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada. À ausência de permissivo legal para a tomada de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, não há que se falar em manutenção de crédito.

REVOGAÇÃO TÁCITA DO INCISO II DO §2º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.637/2002 E DA LEI Nº 10.833/2003. INEXISTÊNCIA.

Descabe falar em revogação tácita do inciso II do §2º dos artigos 3ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004, porquanto inexiste incompatibilidade entre eles. O primeiro regula a impossibilidade de creditamento nos casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição ao passo que o segundo permite que aquelas pessoas jurídicas que efetivamente adquiriram créditos dentro da sistemática não cumulativa não sejam obrigadas a estorná-los em razão de efetuarem vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE FRETE ENTRE FILIAIS. CRÉDITO.

INEXISTÊNCIA.

A previsão legal do inciso IX do art.3º e art.15º da Lei nº 10.833/2003 é explícita ao autorizar o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas nos fretes nas operações de venda. Não é autorizado o creditamento quando da mera transferência entre filiais de produtos acabados ou semiacabados.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

ICMS DESTACADO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

Em conformidade com o Parecer SEI 7.698/2021/ME, os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil devem observar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 da Repercussão Geral), no qual restou definido que o ICMS

destacado na nota fiscal não compõe a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, para os períodos de apuração posteriores a 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até essa data.

(..... PIS)

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Destaque-se que em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo, em função da Manifestação sobre o Relatório de Diligência Fiscal a DRJ elencou:

Sobre tal manifestação esclareça-se que a glosa ocorrida se deu somente em relação ao período de **04 a 12/2018**, razão pela qual a reversão desta glosa mostra-se regular e de acordo com a pretensão da interessada.

6. DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente organizou seu recurso em três partes diferentes.

Na parte 01 apresentou preliminar de Nulidade do Acórdão da DRJ por ausência de apreciação e teses suscitas na impugnação ao Auto de Infração.

Nas demais partes repisa seus argumentos da Impugnação, merecendo destaque em relação a receita de bonificações, caso não seja reconhecida como receita financeira, gerem créditos para serem abatidos com débitos.

Conclui solicitando que todas as publicações, intimações e outros atos de interesse da parte sejam realizadas em nome dos patronos que a representam.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Mário Sérgio Martinez Piccini**, Relator.

I – ADMISSIBILIDADE

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS

A Recorrente alega Nulidade do Acórdão DRJ em função da falta de apreciação e teses suscitadas na impugnação e também discute sobre interpretação errônea da decisão de piso sobre questionamento de Inconstitucionalidade das Leis alegadas.

1. Quanto alegação de Nulidade, temos o que preceitua o Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Percorrendo o citado dispositivo legal verifica-se que não ocorreu a nulidade.

2. Quanto a ausência de apreciação das teses da impugnação

Compulsando o extenso e detalhado voto da decisão de piso constato que todas as questões suscitadas pela Recorrente foram didaticamente enfrentadas, inclusive as subsidiárias.

O que se extrai é um inconformismo com os argumentos da Delegacia de Julgamento.

Assim os tópicos alegadas serão apreciados no mérito, não ocorrendo a Nulidade apontada.

3. Quanto ao apresentado sobre Inconstitucionalidade .

Neste ponto adoto o elencado pela decisão de piso, fls. 16-18 do Acórdão:

"Em diversos pontos de sua impugnação contra as glosas de créditos, a interessada reclama da não observância do princípio da não cumulatividade, defendendo o entendimento de que a listagem das hipóteses de crédito trazida no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é apenas exemplificativa. Aduz

também que o entendimento do Fisco de que a previsão de “prestação de serviços” ou “produção ou fabricação de bens ou produtos” exclui o setor comercial do exercício regular do direito viola “a ideia de igualdade na interpretação e aplicação do direito” e a “não cumulatividade do PIS e COFINS”.

Assim embora possa não ter sido a intenção da Recorrente em afirmar inconstitucionalidade das citadas leis claramente refere-se a uma forte oposição da aplicação delas, em seu entendimento.

Tal questão foge a competência administrativa e além do exposto, quanto a questão de eventual Inconstitucionalidade, temos a Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto a não recepção da Instrução Normativa SRF nº 51/1978 pela Carta Magna , tais argumentos serão discutidos em questão de Mérito.

Assim, depreende-se que a Recorrente discorda da utilização dos argumentos de apoio da Delegacia de Julgamento, elencando inconformismo, que será devidamente tratado no mérito.

Diante do exposto, rejeito as preliminares apontadas.

III – MÉRITO

Após o voto da DRJ algumas infrações foram mantidas e serão aqui analisadas.

01. COBRANÇA DE PIS E COFINS SOBRE BONIFICAÇÕES (FLS. -13 - 060 RV)

A Recorrente delineia um logo e detalhado estudo sobre considerar as bonificações recebidas pela empresa como absolutamente incondicionadas, visto serem decorrente de negociações previamente realizadas, com inexistência de evento futuro e incerto que condicionasse a operação, com menção a diversas jurisprudências e o Tema 69 do STF (ICMS).

Basicamente alega:

- *as contribuições no regime não-cumulativo possuem fato gerador complexivo, pelo que que apenas após análise das operações ocorridas, em dado lapso temporal, será possível apurar a base de cálculo e o montante do tributo devido;*
- *é evidente, portanto, que se tratam de descontos incondicionados – sem qualquer vínculo a evento futuro e incerto;*
- *seria impossível que os descontos constassem em nota fiscal, isso porque, quando ocorre o pagamento para o Fornecedor – momento em que a Impugnante supostamente aufera receita -, toda a operação comercial já se concretizou.*

➤ *Não recepção da IN SRF nº 51/1978 pela CF/88.*

Contudo, apesar da longa explanação teórica apresentada pela Recorrente, uso discordar de tal entendimento.

Para embasar minha convicção sobre o assunto debatido, adoto parcialmente o Voto Vencedor da lavra do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, no Acórdão CARF nº 3302.014.817, de 19/09/2024:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

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

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

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

(... Processo nº 10970.720.042/2019-65 Acórdão CARF nº 3302-014.817)

VOTO VENCEDOR:

Consta do Relatório Fiscal que “os descontos obtidos (...) caracterizam tática comercial em que os fornecedores tentam incrementar a venda de seus produtos”, bem como que “mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação”, logo os valores correspondentes a esses acréscimos patrimoniais se caracterizam como receitas do recorrente, porém não foram incluídas na apuração da base de cálculo das contribuições:

4.16 - O Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), conforme disposto no art. 373 e 375, parágrafo único, elenca como “receitas financeiras” unicamente os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, além das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual.

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

(...)Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).” 4.17 - Verifica-se, portanto, que a expressão “receitas financeiras” não tem especificamente uma definição, mas, são comumente identificadas como desta natureza as receitas decorrentes de juros, descontos obtidos no pagamento antecipado, rendimentos de aplicação financeira, prêmios de resgate de títulos e debêntures.

4.18 - Na ausência de definição expressa, a natureza dessa modalidade de receita deve ser obtida a partir da identificação do seu elemento comum, isto é, decorrem da aplicação de recursos financeiros: são formas de remuneração pela aplicação de recursos pecuniários próprios ou sua utilização por terceiros.

4.19 - Significa dizer que a pessoa jurídica, tendo disponibilidade de recursos financeiros, pode utilizá-los para aplicação financeira propriamente dita (aplicação no mercado financeiro), em que será remunerada por colocar seu capital à disposição da instituição onde foram aplicados, ou pode realizar operações de mútuo com particulares, sendo também remunerada por juros, ou, ainda, pode optar por quitar antecipadamente suas obrigações, hipótese em que o desconto constitui a remuneração pela entrega antecipada de recursos financeiros ao credor.

4.20- Em todas essas hipóteses existe receita decorrente da aplicação de recursos financeiros, ou seja, o emprego desses recursos para que produzam rendimentos.

4.21- No caso sob análise não há a aplicação de recursos financeiros que justificassem a produção de rendimentos a serem pagos pelos fornecedores do sujeito passivo sob procedimento fiscal, sendo que os descontos obtidos, escriturados na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira, negociados com fornecedores visando a redução de preços de mercadorias adquiridas para revenda em determinado período, na proporção do volume de compras do mesmo período, e concedidos mediante desconto financeiro em duplicatas pendentes de pagamento, caracteriza tática comercial

em que os fornecedores tentam incrementar a venda de seus produtos pela contribuinte sob procedimento fiscal.

4.22- Descartada a possibilidade de classificação dos descontos obtidos pelo sujeito passivo, escriturados como receitas financeiras na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira, é preciso determinar se o recebimento dos mesmos constitui receita tributável para as contribuições para o PIS/Cofins.

4.23- Necessário portanto analisar como a legislação tributária definiu a base de cálculo das contribuições sociais em tela.

4.24- Considerando que o sujeito passivo se encontra no regime de apuração não-cumulativa das contribuições ao PIS/Cofins, o conceito de faturamento(base de cálculo) deverá ser obtido na legislação que previu a incidência não cumulativa destas contribuições.

(...)4.27- Resta definir o conceito de receita para verificar se os descontos obtidos pelo contribuinte sob procedimento fiscal se enquadram como receitas. Assim sendo, receita, para fins da legislação tributária, pode ser conceituada como ingresso de novos recursos sem a correspondente contrapartida de obrigações perante terceiros ou sócios.

(...)4.29- Como se vê, o recebimento “a posteriori” de verba proveniente de rebaixa de preço e recomposição de margem através de abatimento em duplicata do fornecedor, constitui a obtenção de receita por parte do adquirente das mercadorias, tributável pela Cofins e pela Contribuição para o PIS devidas pelo sujeito passivo sob procedimento fiscal, visto que, na espécie, há ingresso de valor com caráter de definitividade, em razão da sua atividade empresarial, a par de tratar-se de desconto “a posteriori”, decorrente de condições que representam um custo inerente à atuação empresarial do comprador, que o fornecedor assume por liberalidade, mediante acordo.

4.30- Isto posto, considerando que os descontos obtidos pelo sujeito passivo, escriturados na conta contábil 3610109 - Descontos Obtidos - Negociação Financeira não se consubstanciam como receitas financeiras, sujeitam-se tais receitas com descontos obtidos à tributação mediante aplicação das alíquotas normais da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Cofins, previstas nas Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, quais sejam, 1,65% e 7,6%.

(...)5.8 - Isto posto, deve-se proceder à análise acerca da incidência das contribuições para o PIS/Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias.

5.9 - Na sistemática não cumulativa, a base de cálculo da Contribuição para o PIS é definida pelo art. 1º a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins, pelo art. 1º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O §3º, V, “a”, do art. 1º de ambos os diplomas normativos permite a exclusão da base de cálculo das

contribuições dos valores referentes a vendas canceladas e a descontos incondicionais concedidos, nos termos abaixo:

(...)5.10 - A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF n.º 51, de 03 de novembro de 1978:

5.11 - A “bonificação em mercadorias” é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a característica de doação. Assim, o termo “bonificação” abrange “descontos incondicionais”, porém tem natureza mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da Administração Tributária Federal através do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:

“Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

(...)Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.”

5.12 - Depreende-se do referido Parecer, que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

“Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.” 5.13 - A consequência tributária de uma doação recebida foi esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978:

“3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES 3.1 – Sendo a doação uma liberalidade, - quer seja a pecuniária, quer seja em espécie -, para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas

de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. Daí, porque o donatário dele aufera uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não-operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio, não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas ...”

5.14 - As Notas Fiscais Eletrônicas de bonificações recebidas em mercadorias pelo sujeito passivo, emitidas por terceiros com os CFOP 5910 E 6910 (Remessa em Bonificação, Doação ou Brinde), demonstram a inexistência de quaisquer vínculos com operações de venda de mercadorias realizadas entre fornecedores e o contribuinte sob procedimento fiscal.

5.15 - Portanto, os ativos recebidos em doação, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins, por força dos arts. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

5.16 - Quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a pessoa jurídica uma receita de vendas, haverá novo fato gerador da Contribuição para o PIS e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

Inicialmente, destaco que o Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme consta do TVF. O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Vai mais além em seu art. 1º, § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

O STF já definiu que o conceito constitucional de “receita” é um conceito jurídico, e não contábil. Justamente por isso o texto da lei inclui no faturamento “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Isto porque a ciência da Contabilidade, de acordo com os princípios contábeis, muitas vezes determina que determinados ingressos de valores e/ou bens na sociedade empresária, apesar de terem natureza jurídica de receita, sejam registrados contabilmente como redutores/retificadores de contas do passivo e/ou de contas de despesas/custos, e não dentro das contas próprias de receitas.

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

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

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

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

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

(...)8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

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

Completa esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min.

Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional

de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

(...)

Estabelecido o conceito de receita, constato que os valores recebidos pelo recorrente não são “redutores de custo”. Reduzir o custo de uma empresa significa eliminar um dispêndio rotineiro desta, uma despesa que onera seu funcionamento, e só pode ser realizado para o futuro, jamais para o passado. Explico.

Reduções de custo ocorrem, por exemplo, quando a empresa consegue uma isenção/redução de impostos, redução no quadro de funcionários, economia no consumo mensal de energia, quando consegue substituir um fornecedor por outro com preços menores, etc. Não é nada disso que se trata aqui.

O recorrente adquire bens junto ao seu fornecedor por um preço específico, previamente negociado. Concretizado o negócio com a emissão da nota fiscal e a tradição (entrega do bem), está consumado o contrato de compra e venda. O custo incorrido pela empresa será registrado em sua contabilidade, e não poderá mais ser alterado, exceto em situações excepcionais, como na devolução de mercadorias, o que não é o caso aqui discutido.

O momento em que poderia haver a redução desse custo de aquisição dos bens seria antes da emissão da nota fiscal, com a negociação entre as partes para obtenção de algum desconto, o qual, se existente, deveria constar da nota fiscal, sendo o custo de aquisição aquele após a aplicação do desconto, nesse caso denominado de “desconto comercial”, diferenciando-o dos “descontos financeiros”. Este “desconto comercial”, quando constante da nota fiscal e concedido de forma incondicional (sem depender da ocorrência de evento futuro e incerto) se caracteriza como verdadeiro “redutor de custo”.

Tempos depois de consumado o negócio jurídico, o fornecedor, por questões mercadológicas, de estratégias de venda e de marketing, decidiu “pagar” (na verdade, doar) um determinado valor para a recorrente vender seus produtos em maior quantidade, em verdadeira estratégia (ou tática) de incremento de vendas.

Não há qualquer dúvida de que se trata de negócio jurídico condicionado, ou seja, o “pagamento/doação” das mercadorias, ou a concessão dos descontos, somente ocorrerá se a recorrente conseguir atingir metas. A natureza jurídica deste dispêndio realizado pelo fornecedor do recorrente, portanto, é de uma “promessa de doação onerosa ou condicional”, pois sobre ela há um encargo ou uma condição (a venda do veículo).

Esta remessa de mercadorias ou descontos somente ocorrem depois que o encargo(ou condição) é implementado e a promessa de doação passa a ser devida. A transferência de patrimônio (dinheiro) do fornecedor para o recorrente,

por óbvio, provoca um aumento nos benefícios econômicos desta última, sob a forma de entrada de recursos, resultando em aumento do patrimônio líquido da entidade (acrúscimo patrimonial) em caráter definitivo, o que satisfaz aos dois requisitos estabelecidos pelo STF no RE nº 574.706/PR para estabelecer o conceito de “receita”.

A Receita Federal firmou o entendimento, no âmbito administrativo, de que bonificações, (i) sejam em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, ou(ii) em redução de dívidas, ambas as situações sem vinculação à operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo as contribuições sobre o valor de mercado desses bens. É o que expressa a Solução de Consulta nº 291 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 13/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA.

INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

Os descontos incondicionais seriam parcelas redutoras do preço de venda, como alega o recorrente, desde que constassem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependessem de evento posterior à emissão desses documentos. É o que também expressa a Solução de Consulta nº 531 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 18/12/2017:

FUNDAMENTOS ADMISSIBILIDADE DA CONSULTA(...)DA NATUREZA DO DESCONTO OBTIDO E DO SEU ENQUADRAMENTO COMO RECEITA

9. A consulente encontra-se submetida à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, sendo que parte de suas receitas encontram submetidas à tributação concentrada (receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

10. Nesse contexto, a interessada indaga se os descontos obtidos de fornecedores, não destacados em notas fiscais, relativos à aquisição de produtos farmacêuticos, encontram-se sujeitos à incidência das referidas contribuições.

11. A fim de esclarecer a dúvida suscitada, cumpre destacar, inicialmente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, que dispõe sobre o conceito de “descontos incondicionais”:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

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

12. Depreende-se, com certa facilidade, que os descontos obtidos pela consulfente não podem ser considerados descontos incondicionais, uma vez que não constam em nota fiscal de venda.

13. Tratando-se de descontos condicionais, revela-se inaplicável a exclusão da base de cálculo das contribuições prevista no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Forçoso reconhecer que os descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo).

15. A referida receita encontra-se submetida à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo:

(...)DA INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO 16. Na condição de varejista, a consulfente aufera receitas decorrentes da venda dos produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que se encontram sujeitas à alíquota zero:

(...)17. Como é cediço, o regime de tributação monofásico ou concentrado previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, consiste em técnica de concentração da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em uma única etapa da cadeia produtiva (pessoa jurídica que procede à industrialização ou à importação) e a consequente desoneração das operações realizadas pelos demais integrantes da cadeia produtiva (varejista, dentre outros).

18. Ocorre que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos pela consulfente não decorrem da venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à interessada reduzir o montante devido a seus fornecedores.

19. Resta evidenciado, portanto, que as referidas receitas não se encontram submetidas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, não havendo que se falar em “bitributação” ou bis in idem, uma vez que as contribuições incidirão uma única vez sobre as receitas auferidas pela interessada – receitas essas que decorrem de fato gerador diverso daquele praticado pelo fornecedor ou pela consulfente quando da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

DA NATUREZA DA RECEITA DECORRENTE DO DESCONTO CONDICIONAL OBTIDO

20. Verificou-se que as receitas decorrentes dos descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no âmbito do regime não cumulativo (uma vez que a

consulente se encontra submetida a esse regime) e que as referidas receitas não estão sujeitas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

21. Cumpre analisar, a seguir, a aplicabilidade do Decreto nº 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

22. Cabe registrar, inicialmente, que a legislação tributária havia estabelecido alíquota zero sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições:

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

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

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

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

Conclusão 30. Diante do exposto, conclui-se que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Órgão Julgador: 3^a TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 17/09/2020
Relator: Desembargador Federal Rogério de Meneses Fialho Moreira:

RELATÓRIO Trata-se de apelação interposta por JANGADA VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e outros contra sentença que, em ação mandamental, denegou a segurança objetivando a declaração da ilegalidade da cobrança das contribuições sociais PIS e COFINS sobre os valores restituídos às impetrantes/apelantes na sistemática de "Hold Back".

Nas razões recursais, traz os seguintes argumentos:

a) o Hold Back nada mais é do que restituição de valores ao concessionário, recompondo seus ativos;

b) a inclusão dos valores restituídos na sistemática de Hold Back na base de cálculo do PIS e da Cofins significa a tributação de uma não receita do contribuinte, o que representa violação ao princípio da capacidade contributiva,

visto que o contribuinte está sendo obrigado a pagar tributos, sem que haja qualquer capacidade econômica para tal;

c) a impossibilidade técnica das contribuições sociais incidirem sobre os valores restituídos aos concessionários na sistemática do Hold Back;

d) como o valor do Hold Back é inserido no preço de aquisição do veículo, este já sofre a incidência das contribuições neste primeiro momento de aquisição do veículo novo ou da peça pelo concessionário.

É o relatório.

VOTO Recebo a apelação considerando preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal.

A sentença não merece reforma.

A base de cálculo do PIS/COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, para a sua tributação, não se mostrando relevante a forma como a receita é contabilizada, desde que a verba sobre a qual deva incidir a esteja compreendida pelo conceito de receita.

Os valores recebidos da montadora por veículos que já foram pagos pela concessionária e estão no estoque, e bonificação de fábrica paga após a venda do veículo, na forma de incentivo à adimplência das revendedoras (bônus sobre vendas e hold back), são receitas, não guardando previsão na lei de regência como hipóteses de exclusão da receita bruta, isenção, exclusão da base de cálculo ou redução de alíquota a zero.

Ademais, as hipóteses de receitas que não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS estão previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/2003, no seu art. 1º, não estando incluídos em tais dispositivos legais os bônus sobre vendas e hold back, não se admitindo a extensão a essas verbas em razão da determinação de interpretação restritiva e literal prevista no art. 111, I, do CTN.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO à apelação.

ii) Tribunal Regional Federal da 4^a Região. Processo 5043156-14.2018.4.04.7100.

Órgão Julgador: 2^a TURMA. Classe: APELAÇÃO CÍVEL, Julgamento: 03/08/2022.

Relator: Desembargador Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila:

VOTO(...). Mérito A parte autora, concessionária de veículos automotores, postula o reconhecimento do direito à alíquota zero das contribuições ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas com as comissões que recebe da fábrica pela intermediação ou entrega de veículos novos vendidos diretamente pelas montadoras, denominadas de bonificações pela venda direta. (...)A Lei nº 10.485/02 estabelece a sistemática de tributação monofásica das contribuições ao PIS/COFINS devidas pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de determinadas máquinas e veículos. Nos termos do seu art. 1º, a receita bruta

decorrente da venda de automóveis, incluindo aqueles com classificação nos códigos 87.03 e 87.04 da TIPI, fica sujeita às alíquotas de 2% de PIS e 9,6% da COFINS.

(...)O legislador faz um recorte na materialidade de incidência do PIS/COFINS devidos pelo fabricante ou importador, a fim de que as contribuições recaiam apenas sobre a receita da venda direta do veículo, efetuada por conta e ordem dos concessionários, excluindo a receita que estes recebem pela intermediação ou entrega dos veículos.

Por sua vez, a receita que a concessionária recebe do fabricante ou importador pela intermediação ou entrega dos veículos novos, quando estes efetuam a venda direta ao consumidor final, por conta e ordem dos concessionários, deve ser tributada com alíquota zero do PIS/COFINS, frente à norma especial prevista no inciso II do §2º do art. 2º da Lei nº 10.485/02:

(...)Registro, contudo, que este entendimento é inaplicável à receita auferida pela concessionária a título de bônus de performance ou incentivo de vendas pelo seu desempenho nas atividades de revenda dos veículos (STJ, REsp 1.446.354/RS, 2^a Turma, Rel. Min. Og Fernandes, DJe 10/09/2014; TRF4, AC 5057656-56.2016.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, julgado em 09/06/2021; TRF4, AC 5010599-47.2013.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora CLÁUDIA MARIA DADICO, julgado em 19/08/2015). A alíquota zero do PIS/COFINS aplica-se apenas às receitas que a concessionária recebe da fábrica por haver intermediado a venda direta ou entregue o veículo ao consumidor final.

(...)O valor devido à parte autora deverá ser apurado, portanto, em sede de liquidação de sentença, considerando tão somente as comissões pagas pela fábrica em razão da intermediação e da entrega de veículo na venda direta, excluídas as receitas relativas a bônus por performance ou incentivo de vendas.

(.....)

Além destes precedentes, o STJ decidiu, sob o rito previsto para o julgamento de recursos repetitivos, usando da técnica de interpretação “a contrario sensu”, que a bonificação, se estiver submetida a uma condição, deve compor a base de cálculo do ICMS; por consequência lógica, também deve compor a base de cálculo das contribuições, tendo em vista que estes tributos incidem sobre o valor da operação (faturamento).

Esse julgamento originou a seguinte tese para o Tema Repetitivo 144: “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”. Da mesma forma, foi o precedente para a edição da Súmula STJ 457, com o mesmo texto. Observa-se que o teor da decisão não deixa dúvidas de que a exclusão da base de cálculo se dá somente em relação a descontos INCONDICIONAIS.

Conforme se observa da decisão acima, vinculante para este Conselho, o STJ, de início, estabelece como premissa que a matéria “restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais”. Ou seja, se a bonificação ou o desconto exigir qualquer condição, essa decisão de exclusão da base de cálculo das contribuições não será aplicável. Numa interpretação a contrário sensu, as bonificações e os descontos CONDICIONAIS devem sobre a tributação.

Além disso, a decisão é expressa ao indicar que o valor da mercadoria dada em bonificação incondicional não integra a base de cálculo do ICMS por conta do disposto no art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/96, que inclui na base de cálculo os “descontos concedidos sob condição”, o que, por óbvio, exclui os descontos incondicionais:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(....)§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

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

Quanto ao tópico em debate, pode-se extrair a mesma linha no recente Acórdão CSRF nº 9303-016.545, de 19/02/2025, ementa aqui reproduzida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não se considera receita financeira o montante recebido de fornecedores a título de bonificação pelo cumprimento de metas e ações.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

BONIFICAÇÕES/PRÊMIOS. RECEITAS FINANCEIRAS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não se considera receita financeira o montante recebido de fornecedores a título de bonificação pelo cumprimento de metas e ações.

Esse entendimento tem sido também acolhido pela jurisprudência deste Conselho Administrativo, como se observa nas ementas abaixo:

Acórdão nº 9303-005.849

Sessão de 17 de outubro de 2017

Relatora: Vanessa Marini Cecconello

Redator Designado: Charles Mayer de Castro Souza

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009 DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

(...)

Acórdão nº 3301-006.965

Sessão de 22 de outubro de 2019

Relatora: Semíramis de Oliveira Duro

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 BASE DE CÁLCULO.

BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa. Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação, mesmo que implementados através do desconto em duplicatas pagas aos mesmos, dissociadas do momento da venda e recebimento dos produtos, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de ser

Quanto a alegação da não recepção da IN SRF nº 51/1978 pela CF/88, não foi apresentado, além do entendimento da Recorrente, que demonstrasse efetivamente tal evento, como bem apresentado no Acórdão CARF CSRF nº 9303-005.849 de 17/10/2017:

Dessa forma deve ser afastada a alegação da recorrente de que seria ilegítima a Instrução Normativa SRF nº 51/78 na parte em que condiciona a caracterização do desconto como incondicional a sua menção nas notas fiscais de venda.

Em face do entendimento acima adotado neste Voto, no sentido de que não assiste direito à recorrente à exclusão da base de cálculo das contribuições de PIS/Cofins em face de não constar o alegado desconto nas notas fiscais de venda, resta prejudicado o pedido de diligência da recorrente para “apuração da exatidão do crédito tributário”.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Para corroborar seu voto, o i. Relator Citou, no Acórdão elencado:

A legitimidade do conceito de “descontos incondicionais” delimitado pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 tem sido reconhecida pela jurisprudência do STJ, como demonstra a ementa abaixo citada:

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.711.603 - SP (2017/0301171-0)RELATOR : MINISTRO OG FERNANDES EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DA COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. AUSÊNCIA DE DESTAQUE NAS NOTAS FISCAIS.

NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO.

INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais. Precedentes: AgRg no REsp 1.092.686/RJ, Rel.

Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21/2/2011; REsp 1.366.622/SP, Rel.

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 20/5/2013.

2. As instâncias ordinárias, soberanas na análise das provas, afirmaram que os descontos incondicionais, na espécie, não foram destacados das notas fiscais.

Para afastar referido entendimento, de modo a albergar as peculiaridades do caso e verificar se nas notas fiscais constam destaques dos descontos incondicionais, é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável no apelo excepcional por óbice da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

3. A dissonância pretoriana não pode ser analisada quando o acórdão recorrido estiver assentado em matéria eminentemente probatória, como na espécie. A incidência da Súmula 7/STJ impossibilita o exame da identidade fática entre o arresto recorrido e os paradigmas.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1711603/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2018, DJe 30/08/2018) O Ministro Relator, na decisão monocrática do Recurso Especial acima mencionado, concluiu que é razoável a regulamentação dada pela Instrução Normativa nº 51/1978, na medida em que o desconto se caracteriza como parcela redutora do preço de venda somente se constar simultaneamente na nota fiscal:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.711.603 - SP (2017/0301171-0

É fácil perceber que a admissão de exclusão da base de cálculo de valores não escriturados pelo contribuinte dificulta, senão impossibilita, a fiscalização tributária, além de propiciar fraudes fiscais.

[...] Ademais, o destaque dos descontos incondicionais em nota fiscal ou fatura não se mostra como mero formalismo, tal como sustenta a impetrante, porquanto são os documentos que norteiam a contabilidade da pessoa jurídica.

Como bem asseverado na r. sentença "a regulamentação será legítima se houver razoabilidade e se não inviabilizar a fruição do direito previsto em Lei - no caso, o direito à dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa razoabilidade existe na norma regulamentar quando exige a menção ao desconto incondicional na nota fiscal de venda pois apenas com essa simultaneidade o desconto se caracteriza como parcela redutora do preço de venda" (fl. 287/verso).

(...)Ministro Og Fernandes Relator (Ministro OG FERNANDES, 18/05/2018)Nessa linha, o acórdão ali recorrido, proferido pelo TRF da 3ª Região, cuja ementa se transcreve, deixa bem evidente que a exigência de que o desconto incondicional conste na nota fiscal não se trata de mero formalismo, mas de requisito essencial para a caracterização do desconto como incondicionado:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0018968-43.2010.4.03.6100/SP PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.

NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS PREVISTOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA 51/78. APELAÇÃO DESPROVIDA.

- Trata-se de discussão a respeito da exclusão da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição ao Programa de Integração - PIS dos descontos incondicionais não destacados nas notas fiscais, afastando-se as disposições previstas na Instrução Normativa nº 51, de 1978.

- É indiscutível que a Contribuição ao PIS e a COFINS submetem-se ao princípio da legalidade tributária, o qual, para ter máxima efetividade, deve ser interpretado de modo a dar conteúdo ao valor da segurança jurídica e, assim, nortear toda e

qualquer relação jurídica tributária, posto que dele depende a garantia da certeza do direito à qual todos devem ter acesso.

- A exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra previsão no artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998; havendo igual previsão no regime de incidência não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, consoante artigo 1º, § 3º, inciso V, "a", das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

- De outra parte, de acordo com o item 4.2 da Instrução Normativa nº 51, de 1978, para serem considerados descontos incondicionais, estes devem, obrigatoriamente e cumulativamente, atender a três requisitos: (i) serem parcelas redutoras do preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão de tais documentos.

- Os atos normativos infralegais, tais como as Instruções Normativas, são normas complementares, não podendo inovar no mundo jurídico, cabendo-lhes unicamente explicitar os comandos legais, visando facilitar a execução da lei.

- A Instrução Normativa nº 51/1978 somente explicitou quais são os descontos que podem ser considerados como incondicionais, os quais, portanto, gozam da possibilidade de serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ademais, o destaque dos descontos incondicionais em nota fiscal ou fatura não se mostra como mero formalismo, tal como sustenta a impetrante, porquanto são os documentos que norteiam a contabilidade da pessoa jurídica.

- Apelação improvida.

Assim, como detalhadamente apresentado, não assiste razão à Recorrente no item em debate.

Quanto à Tese Subsidiária 01, como bem detalhado anteriormente, correto o Lançamento Fiscal e alíquotas aplicadas, não cabendo o entendimento de Receita Financeira.

Verificando à Tese Subsidiária 02, em relação ao creditamento da entrada das bonificações, a decisão de piso delineia muito bem tal ponto, não podendo serem aceitos os argumentos apresentados:

"Para análise do direito creditório da contribuinte no presente caso, portanto, há que se adotar o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp.1.221.170/PR, nos termos do PN Cosit nº 05/2018."

(...)

"Por fim, cabe observar, ainda segundo a SC em comento, que o adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações (seja a natureza da bonificação descontos incondicionais, seja a natureza da bonificação

doação), visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento das contribuições pelo fornecedor.

Por conta disso, tem-se como improcedente a Tese subsidiária 02: Do indevido não aproveitamento de créditos de PIS e COFINS com base nas entradas.”

BLOCO 1 - de créditos de produtos sujeitos à alíquota zero, sobre bens adquiridos para revenda, na condição de revendedoras, especialmente em operações sujeitas ao regime monofásico

02. ALEGAÇÃO DE INDEVIDA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS (FLS 060 RV)

Como explicitado pela Recorrente, serão tratados na mesma ordem do Recurso.

2.1 CREDITAMENTO DE BENS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO E/OU MONOFASIA.

Neste item, como bem pontuado pela decisão de piso, “*a regra geral insculpida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, autoriza que os créditos porventura existentes sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero), não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada*”.

A incidência não cumulatividade das contribuições encontra-se regularmente tratada nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nas quais o legislador adotou o critério de enumerar, de forma exaustiva, as exclusões das bases de cálculo das contribuições.

O crédito de que ora se trata é o apurado nos termos do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, artigo que estabelece as operações que geram crédito, dentre as quais as aquisições de bens destinados à revenda e de insumos, incisos I e II.

E, por meio do §2º, as referidas leis vedam expressamente a tomada de crédito a partir da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Assim, temos a expressa vedação legal para tomada de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, não cabendo, consequentemente manutenção de créditos de bens/serviços adquiridos a alíquota zero.

Quanto à alegação que a partir da vigência do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fariam jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, também não assiste razão a Recorrente.

A matéria foi pacificada pela Primeira Seção do STJ, conforme tópico seguinte.

1. STJ REsp 1.895.255/RS – Rito repetitivo

A Primeira Seção do STJ em sede de Recurso Repetitivo (Tema Repetitivo 1093), julgou em 27.04.22 (DJe. 05/05/2022) o REsp 1.895.255/RS, transitado em

julgado, em que foram submetidas algumas questões a julgamento, e no que interessa a presente análise:

1. QUESTÕES: *O art. 17, da Lei 11.033/2004, permite o cálculo de créditos dentro da sistemática da incidência monofásica do PIS e da COFINS; e se a incidência monofásica do PIS e da COFINS se compatibiliza com a técnica do creditamento?*

Dentre as teses firmadas pelo STJ, tem-se:

3. *O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.*

4. *Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.*

5. *O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. (Grifei)*

Deste modo, a matéria encontra-se pacificada em face do Recurso Repetitivo do Tema 1093/STJ (inclusive, há determinação de suspensão do julgamento de todos os processos em primeira e segunda instâncias envolvendo a matéria, art. 1.037, II, do CPC/2015).

O Regimento Interno do CARF, Portaria MF nº 1.634/2023, em seu art. 99, determinou que as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Diante do apresentado, correta a glosa aplicada.

2.2. BENS ADQUIRIDOS DE EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM) E ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO (ALC)

Inicialmente destaque-se que em suas premissas a empresa alega:

“Deixa-se consignado que, em relação à negativa ao creditamento de bens adquiridos na Zona Franca de Manaus (ZFM) e Área de Livre Comércio (ALC), a Recorrente reitera os termos de sua Impugnação ao Auto de Infração.”

O direito ao crédito em relação às aquisições de empresas situadas na Zona Franca de Manaus está amparado nos termos do artigo 534 da IN-RFB nº 2.121/2022, com a seguinte redação:

Art. 534. A pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM de que trata o caput do art. 533 sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar créditos relativos à aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, mediante a aplicação dos percentuais de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 12, com redação dada pela Lei nº 11.307, de 19 de maio de 2006, art. 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 17, com redação dada pela Lei nº 12.507, de 11 de outubro de 2011, artigo 2º):

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, caso a aquisição seja feita pela pessoa jurídica de que trata a alínea "b" do inciso II do caput do art. 533;

e

II - 1% (um por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep, e 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins, caso a aquisição seja feita por pessoa jurídica diferente da descrita no inciso I.

(....)

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

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

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

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

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

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

Quanto ao disposto no artigo 553 :

Art. 533. A pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, mediante a aplicação das alíquotas de (Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II, com redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019, art. 13; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 4º, incluído pela Lei nº 10.996, de 2004, art. 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 5º, incluído pela Lei nº 10.996, de 2004, art. 4º):

(.....)

II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento) e 6% (seis por cento), respectivamente, nº caso de venda efetuada a:

a) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o IRPJ com base no lucro presumido;

b) pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, que apure o IRPJ com base no lucro real e que tenha sua receita parcialmente excluída do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

Como bem dito na Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente é uma empresa sujeita exclusivamente ao regime não cumulativo das contribuições, tendo como consequência a aplicabilidade da alíquota de 1% para o PIS e 4,6% para a COFINS, conforme disposto nas leis nº 10.637/2022 e 10.833/2003 e descrito no Artigo 535 da IN RFN nº 2121/2022, já descrito.

Assim, sem razão a Recorrente, pois existiu o direito ao creditamento, porém não com as alíquotas almejadas e sim pelas apontadas no Auto de Infração.

BLOCO 2 – ICMS-ST

2.3 IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO ICMS-ST DA BASE DE CÁLCULO PIS/COFINS.

Em que pese o combate da Recorrente sobre a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS/Cofins sobre ter o direito de reduzir tais argumentos não encontram guarida, como bem pontuado pela Delegacia de Julgamento e aqui parcialmente reproduzido:

A impugnante aduz que em um regime não cumulativo constitucional/eficiente, o contribuinte deve ter direito de reduzir o valor a ser pago com o aproveitamento dos créditos gerados ao adquirir bens e serviços. Alega que o “ICMS-ST compõe o preço de aquisição e o preço de revenda das mercadorias” e que há violação pelo

Fisco Federal do princípio da não cumulatividade ao não permitir a inclusão “dos valores destacados/retidos a título de ICMS-ST” nas bases de cálculo dos créditos decorrentes das operações de aquisição de bens produtiva.

Quanto ao ICMS pago sob o regime de substituição tributária trata-se de despesa tributária incidente sobre as receitas de revenda de mercadorias cujo imposto foi retido e pago antecipadamente pelo substituto (vendedor) em nome do substituído (revendedor). Os efeitos previstos, e antecipados, são sobre a cadeia produtiva.

Desse modo, como o ICMS–Substituição Tributária não compõe a base de cálculo das contribuições devidas pelo vendedor-substituto, não há incidência de PIS/Cofins sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior. Previsão diferente estaria a extrapolar o princípio da não cumulatividade, pois, se não houve incidência na etapa anterior, não há cumulação a ser evitada, então não cabe o creditamento sobre este mesmo valor na aquisição pelo varejista (a não ser que o legislador quisesse conceder um benefício fiscal, o que não se verifica). Assim, a existência de creditamento para o ICMS-ST dependeria de previsão legal expressa, submetida ao Poder Legislativo.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus arts. 3º, não previram o desconto (aproveitamento) de créditos sobre despesas tributárias, no caso, de ICMS Substituição tributária.

Contudo, matéria ganhou dimensões que extrapolaram a competência deste Conselho, consoante normas regimentais, pois foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça. Trata-se do Recurso Especial nº 2.075.758/ES, julgado pela Primeira Seção em 20.06.2024, firmando a seguinte tese jurídica:

"1ª Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ªOs valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

O Tema Repetitivo nº 1231, cadastrado pela 1ª Seção do STJ com os REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC, decidiu sobre a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

Foi objeto de afetação em 06.12.2023 e há determinação de suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versem sobre a mesma matéria, em todo o território nacional (Art. 1.037, II, do CPC).

O Ministro Relator Mauro Campbell Marques fez constar na própria ementa do REsp 2.075.758/ES que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na

etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

Explicou o Ministro que o Tema do STJ nº 1125 ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva") equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas. Acaso fosse concedido o creditamento pleiteado, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício.

Diante de tais fatos, considerando o julgamento proferido pelo STJ no REsp 2.075.758/ES transitou em julgado em 16/08/2024, nos termos do art. 99 do Regimento Interno do Carf (RICARF), Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023: "*As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF*".

Corroboram tal entendimento os Acórdãos CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

(.....)

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC. Impossibilidade de creditamento, nº âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST) (Acordão CARF nº 3302-014.817, de 19/09/2024)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

PIS/COFINS. ICMS-ST. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. TEMA REPETITIVO Nº 1.125/STJ.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.896.678/RS(paradigma principal), do Tema Repetitivo nº 1.125, fixou a tese "O ICMSST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva", devendo-se observar

a modulação dos efeitos fixada nº julgamento dos Embargos de Declaração no REsp nº 1.958.265/SP. (Acórdão CARF nº 3202.002.337, de 11/02/2025)

Assim, sem razão a Recorrente.

BLOCO 3 – DA NEGATIVA A OUTROS CREDITAMENTOS

A Recorrente questiona a glosa de créditos sobre os seguintes itens:

- *Aquisição de combustíveis;*
- *Pagamento de taxas de cartão de crédito;*
- *Operações de frete interno – Transferências de bens entre filiais e centros de distribuição; e*
- *Depreciação e amortização sobre máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado.*

Foi disponibilizada a nova Súmula CARF, nº 234, publicada no D.O.U em 16/09/2025, de caráter obrigatório, conforme o RICARF:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Inicialmente a empresa tece comentários sobre a inadequação do conceito de Insumos adotado pela decisão de piso, que afirma:

Acórdão sustenta que, respeitados os critérios da relevância e da essencialidade, apenas poderão tomar créditos sobre insumos os contribuintes prestadores de serviços (submetidos ao ISSQN) e os contribuintes produtores de bens destinados à venda (submetidos ao IPI).

Conclui, nesta linha, que a Recorrente, enquanto empresa varejista, não se adequa nº conceito traçado, não estando suas operações abarcadas no critério material da norma que permite a tomada de créditos sobre insumos. Todavia, a fiscalização está equivocada, e por dois lados, onde inicialmente, conforme alega, seu CNAE relata que a Recorrente também é prestadora de serviços (fls. 77 do RV)

Em segundo lugar, mesmo que não fosse considerada como prestadora de serviços, ainda assim não existiria óbice legal para que as empresas varejistas usufruissem de créditos tomados como insumos.

O Artigo 3º das leis que dispõe sobre o Crédito elenca:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive

combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi,

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Portanto, resta claro que somente geram direito ao desconto de crédito

- bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço ou na produção/fabricação de bens/produtos,
- máquinas, equipamentos e outros bens do imobilizado utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, e
- bens do intangível utilizados na produção ou na prestação de serviços.

O legislador evidentemente restringiu o direito de crédito sobre os insumos e sobre os encargos de depreciação e de amortização aos fabricantes de bens e aos prestadores de serviços, limitando a possibilidade de creditamento ao comercial/varejista quanto bens adquiridos para revenda (art. 3º, I).

Nesse sentido, conforme observa o Ministro Dias Toffoli no RE nº 841.979/PE, que embasa o Tema 756 de repercussão geral, “o legislador ordinário possui autonomia para tratar da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, negar créditos em determinadas hipóteses e concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva”.

Mais ainda, conforme expõe a Ministra Regina Helena Costa, em seu voto-vista, nº REsp nº 1.221.170, a essencialidade é elemento estrutura e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço e a relevância deve ser identificada no item que integre o processo de produção de bens e serviços:

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do

próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v. g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v. g., equipamento de proteção individual -EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

Sob essa premissa, haverá direito a crédito sobre os bens e serviços adquiridos como insumo empregados no processo produtivo ou na execução do serviço.

Os seguintes Acórdãos CARF corroboram tal entendimento:

“PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA.

VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.”(Processo nº 19311.720190/2015-94, Acórdão nº 3201-011.142, Sessão de 27 de setembro de 2023, Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes)

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.”(Processo nº 10882.723221/2020-87, Acórdão nº 3201-011.541, Sessão de 28 de fevereiro de 2024, Conselheiro Márcio Robson Costa)

Neste sentido, depreende-se que as glosas apontadas caminham no sentido da jurisprudência pacífica do CARF em manter as glosas relacionadas.

1. GLOSA DE CRÉDITOS NA AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS

Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, para que haja direito ao crédito, os combustíveis devem participar do processo de produção ou de serviços prestado que consista

na atividade da empresa, que não acontece no caso em debate, cuja atividade se divide entre comércio atacadista e varejista de mercadorias adquiridas para revenda.

2. GLOSA DE FRETE INTERNO. ENTRE ESTABELECIMENTOS

Reforçando o disposto anteriormente, tem-se a Súmula CARF:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

3. GLOSA DE CRÉDITOS DE PAGAMENTOS DE TAXAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

A Recorrente discorre sobre o fundamental uso do Cartão de Crédito nas relações de pagamento, tornando-se imprescindível que os estabelecimentos comerciais tenha como aceite tal evento, devendo ser considerado como insumos e gerar direito ao crédito.

Embora não se discuta a importância do Cartão de Crédito, nas relações citadas, as Leis de Regência são bem taxativas que há direito ao crédito somente os insumos “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, o que não se verifica em relação aos serviços prestados e cobrados por operadoras de cartão de crédito.

Corroborando tal entendimento apresenta-se o Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal nº 36/2011:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos autos do Processo nº 19615.000173/2009-74 e na solução de Divergência Cosit nº 4, de 16 de novembro de 2010, declara:

Artigo único. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Parágrafo único. Por não ser a mencionada despesa decorrente de empréstimos e financiamentos, o direito de que trata o caput inexiste, inclusive, no período anterior à vigência das novas redações do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dadas pelos arts. 37 e 21, respectivamente, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

4. GLOSAS DOS CRÉDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO

Como já afirmado anteriormente, não se pode adotar outra razão de decidir quanto aos encargos de depreciação/amortização, visto que a legislação exige que os bens sejam utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, na qual a Recorrente não se enquadra.

As seguintes ementas do CARF aplicam o citado entendimento:

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI N° 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.”

A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei n.º 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”(Processo nº 10882.723221/2020-87, Acórdão nº 3201-011.541, Sessão de 28 de fevereiro de 2024, Conselheiro Márcio Robson Costa)

“PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO A PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.”

O artigo 3º, inciso VI das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 restringiu os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS relativos ao ativo imobilizado, vinculando o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.”(Processo nº 10120.727165/2016-95, Acórdão nº 3402-005.299, Sessão de 19 de junho de 2018, Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

Na hipótese de máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, o desconto de crédito na apuração da COFINS não cumulativa só é permitido quando esses bens sejam destinados à locação a terceiros ou utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003.”(Processo nº 15504.726820/2017-88, Acórdão nº 3301-009.618, Sessão de 22 de fevereiro de 2021, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)

Assim sendo, mantem-se as glosas do item “outros creditamentos”, corroboradas com a Súmula CARF nº 234, publicada no D.O.U em 16/09/2025, de caráter obrigatório, conforme o RICARF/2023:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

B. INTIMAÇÕES ENDEREÇADAS A PROCURADORES E ADVOGADOS

Sobre o pleito contido em Recurso Voluntário quanto a Intimação ser endereçada a procuradores e advogados, o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) elenca:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária,

Conforme apresentado, as intimações seguiram o citado arcabouço legal, sendo também pacificado no CARF, a seguir:

Súmula nº 110, Vinculante:

“No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Destarte, não é cabível a intimação diretamente para o patrono da empresa.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Lázaro Antônio Souza Soares**, redator designado.

Com as vêrias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado do Conselheiro Relator Mário Sérgio Martinez Piccini, uso dele discordar em relação a negar provimento ao pedido subsidiário para creditamento sobre as mercadorias adquiridas em razão de bonificações concedidas pelos fornecedores. Explico.

O ilustre Relator fundamentou sua decisão nos seguintes termos, em síntese:

Verificando à Tese Subsidiária 02, em relação ao creditamento da entrada das bonificações, a decisão de piso delinea muito bem tal ponto, não podendo serem aceitos os argumentos apresentados:

“Para análise do direito creditório da contribuinte no presente caso, portanto, há que se adotar o conceito de insumo resultante do cruzamento dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com as diretrizes estabelecidas na decisão do STJ proferida nos autos do Resp. 1.221.170/PR, nos termos do PN Cosit nº 05/2018.”

(...)

“Por fim, cabe observar, ainda segundo a SC em comento, que o adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações (seja a natureza da bonificação descontos incondicionais, seja a natureza da bonificação doação), visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento das contribuições pelo fornecedor.

Por conta disso, tem-se como improcedente a Tese subsidiária 02: Do indevido não aproveitamento de créditos de PIS e COFINS com base nas entradas.”

Contudo, analisando o princípio da não cumulatividade, devo divergir desse entendimento da DRJ, corroborado pelo ilustre relator. Vejamos o que o STF diz sobre esse princípio, ou melhor, sobre essa técnica:

i) Recurso Extraordinário nº 841.979/PE, Relator Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 28/11/2022:

DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o art. 195, § 12, da Constituição Federal, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pôde mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. É de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão “não cumulatividade”, o qual deve pautar o legislador ordinário, na esteira da jurisprudência da Corte.

O Tribunal Pleno tangenciou essa questão no exame do RE nº 607.642/RJ, Tema nº 337, de minha relatoria. Discutiu-se, nesse caso, se as empresas prestadoras de serviços poderiam ser submetidas ao regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em meu voto, registrei não ter sido fixada naquele dispositivo constitucional a técnica de não cumulatividade a ser observada pelo legislador ordinário no disciplinamento de tal regime – ao contrário do que se fez, no texto constitucional, quanto à técnica da não cumulatividade do ICMS, por exemplo.

(...)

Em seguida, apontei que o principal motivo para a criação do regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS foi a correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa dessas contribuições, como a indução da verticalização artificial de empresas. Além disso, registrei que, na finalidade da instituição do novo regime, considerada a possibilidade de aproveitamento de créditos, estaria implícito o objetivo de igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não cumulativo, com vistas a garantir a neutralidade fiscal.

i) Recurso Extraordinário nº 607.642/RJ, Relator Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 29/06/2020:

III – D A FINALIDADE QUE JUSTIFICOU A INTRODUÇÃO DA SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA

De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/02 (PIS/Pasep), que resultou na Lei nº 10.637/02, a proposta daria curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, procedendo-se à adoção de regras para a exigência em regime de não cumulatividade. A pretensão, na forma da medida provisória, seria “gradualmente, proceder-se [à] introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”.

Na Medida Provisória nº 135/03, convertida na Lei nº 10.833/03, por sua vez, elencou-se como motivo principal na instituição da COFINS não cumulativa a correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo,

“como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”.

(...)

Como nos ensina Leandro Paulsen, a não cumulatividade tem um parâmetro mínimo que o legislador não pode desrespeitar: evitar o efeito cascata da tributação, isto é, a incidência do tributo sobre o mesmo tributo. No caso, os créditos autorizados pelas leis impedem nova incidência de PIS/Cofins sobre o PIS/Cofins que já oneraram os valores aos quais se referem. Algumas vezes, a proteção daquele parâmetro mínimo se dá com certa folga. Afinal, em razão da existência de diversas alíquotas dessas contribuições (até mesmo por conta da coexistência do regime cumulativo), pode acontecer, por exemplo, que o crédito de Cofins seja calculado com alíquota de 7,6% aplicada sobre o valor de aquisição do insumo que foi tributado por essa contribuição na etapa anterior por meio da alíquota de 3%. Embora situações como essa gerem “crédito maior que débito”, não há dúvidas de que o sistema legal evita, com isso, o efeito cascata da tributação.

A Lei nº 10.833/2003, por sua vez, busca impedir esse efeito cascata em seu art. 3º:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

No presente caso, a Autoridade Fiscal fundamentou seu procedimento na Solução de Consulta nº 291 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 13/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

(...)

10. Logo, **os ativos recebidos em doação**, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e **devem compor a base de cálculo das contribuições** em apreço, por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

BENS RECEBIDOS EM DOAÇÃO E POSTERIORMENTE VENDIDOS

11. Quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a pessoa jurídica uma receita de vendas, haverá novo fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

Ora, como bem delineado pelo ministro Dias Toffoli nos precedentes acima transcritos, a técnica da não cumulatividade visa a impedir a chamada “tributação em cascata”. Se a Administração Tributária entende que os bens recebidos em bonificação/doação devem ser onerados pelas contribuições em questão quando da sua revenda, é impensável cogitar que o valor das contribuições incidentes sobre as mesmas mercadorias quando do seu recebimento pelo revendedor, objeto da presente autuação, não possa ser usado para dedução do tributo devido pela revenda, como é da essência da própria técnica da não cumulatividade.

A natureza jurídica deste envio de mercadorias em bonificação é de uma “promessa de doação onerosa ou condicional”, pois sobre ela há um encargo ou condição, estipulada contratualmente. Trata-se, sem qualquer dúvida, de forma de aquisição da propriedade, nos termos do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

CAPÍTULO IV

Da Doação

Seção I

Disposições Gerais

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

(...)

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

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

Capítulo IV

DA DOAÇÃO

1. Conceito e características

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

A doação é contrato, em regra, gratuito, unilateral e formal ou solene. **Gratuito, porque constitui uma liberalidade, não sendo imposto qualquer ônus ou encargo ao beneficiário. Será, no entanto, oneroso, se houver tal imposição.** Unilateral, porque cria obrigação para somente uma das partes. Contudo, **será bilateral, quando modal ou com encargo.** Formal, porque se aperfeiçoa com o

acordo de vontades entre doador e donatário e a observância da forma escrita, independentemente da entrega da coisa. Mas a doação manual (de bens móveis de pequeno valor) é de natureza real, porque o seu aperfeiçoamento depende *incontinenti* da tradição destes (CC, art. 541, parágrafo único).

(...)

3. Promessa de doação

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

(...)

4. Espécies de doação

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

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

b) **Onerosa, modal, com encargo ou gravada (donatione sub modo) — Aquela em que o doador impõe ao donatário uma incumbência ou dever.** Assim, há doação onerosa, por exemplo, quando o autor da liberalidade sujeita o município donatário a construir uma creche ou escola na área urbana doada. **O encargo** (representado, em geral, pela locução com a obrigação de) **não suspende a aquisição**, nem o exercício do direito (CC, art. 136), **diferentemente da condição suspensiva (identificada pela partícula se), que subordina o efeito da liberalidade a evento futuro e incerto (art. 121). Enquanto este se não verificar, o donatário não adquirirá o direito.**

Como se verifica, não há qualquer dúvida quanto à transferência da propriedade sobre as mercadorias (transferência patrimonial) por meio de doação, o que satisfaz à condição do art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003, segundo o qual é possível a tomada de crédito sobre bens **adquiridos** para revenda (doação é forma de aquisição da propriedade). Da mesma forma, resta afastada a vedação do mesmo art. 3º, § 2º, pois o bem adquirido estava sujeito ao pagamento da contribuição, pouco importando para quem foi pago o tributo (fornecedor ou União), desde que ele tenha sido suportado pelo revendedor.

Trago precedente que, em interpretação *a contrario sensu*, corrobora esse entendimento; trata-se do Recurso Especial nº 2.194.262/CE, Relator Ministro TEODORO SILVA SANTOS, julgado em 23/07/2025:

Na origem, cuida-se de mandado de segurança proposto por CARMEHIL – COMERCIAL ELÉTRICA LTDA, no qual postulou a declaração da possibilidade de utilização dos valores referentes às mercadorias recebidas a título de bonificação como crédito na apuração de PIS/COFINS.

Em primeiro grau, a sentença foi proferida para julgar improcedentes os pedidos, denegando a segurança pleiteada.

A Corte local, em julgamento da apelação, desproveu o recurso, em acórdão assim resumido (fl. 180):

(...)

Nas razões do apelo nobre, interposto com base no art. 105, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, a recorrente aponta afronta aos arts. 3º, inciso I, da Lei n. 10.833/03 e do art. 3º, inciso I, da Lei n. 10.637/02, declinando que as bonificações compõem a receita bruta da empresa e sofrem incidência de PIS e COFINS, devendo ser entendidas como parte dos bens adquiridos para revenda, assegurando o direito ao creditamento. A recorrente também menciona que a exclusão do direito ao crédito sobre bonificações contraria a lógica do sistema tributário não cumulativo, que visa evitar a incidência em cascata de tributos (fls. 258-262).

Ao final, requer o provimento do recurso especial para que seja declarada a possibilidade de utilização dos valores referentes às mercadorias recebidas à título de bonificação como crédito na apuração de PIS/COFINS e o direito de a imetrante restituir /compensar os valores indevidamente recolhidos (fl. 266).

Houve interposição de contrarrazões (fls. 276-280).

É o relatório.

Decido.

Quanto à tese recursal de que as bonificações comporiam a receita bruta da empresa e sofreriam incidência de PIS e COFINS, o entendimento firmado no acórdão recorrido, no sentido de que "descontos incondicionais são aqueles concedidos pelo vendedor, no momento da compra, independentemente de qualquer ação do comprador. São as barganhas, ou simplesmente descontos pelo volume da compra. Daí porque, tais descontos não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, consoante estabelecem, respectivamente os arts. 1º, §§ 3º, incisos V, alíneas 'a', das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003", encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior, conforme se extrai dos seguintes julgados:

(...)

Desse modo, levando-se em consideração que tais descontos não compõem a base de cálculo das contribuições, a pretensão de creditamento de tais rubricas não encontra guarida na legislação, conforme previsão expressa dos arts. 3º, § 2º, inciso II, das Leis n. 10.833/03 e n. 10.637/02.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

Resta cristalino o entendimento do STJ: o creditamento em relação a esses descontos em forma de bonificações não é possível pois foram considerados como incondicionais, uma vez que concedidos pelo vendedor, no momento da compra, independentemente de qualquer ação do comprador. Logo, tendo em vista que a legislação determina que tais descontos/bonificações não compõem a base de cálculo das contribuições, não seria possível o creditamento.

A contrario sensu, se os descontos/bonificações forem condicionais, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições, é imperativo que seja possível o creditamento. O Recurso Especial acima analisado teve provimento negado tão somente pelo fato das bonificações não terem sofrido a incidência da tributação pelas contribuições, situação oposta à dos presentes autos.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares