



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

Processo nº 13509.000157/2004-06
Recurso nº 256.983 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.393 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria COFINS
Recorrente COMAPEL COMÉRCIO, INDÚSTRIA E AGRICULTURA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

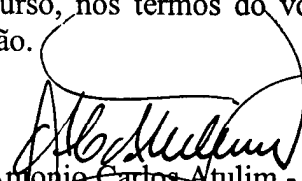
COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

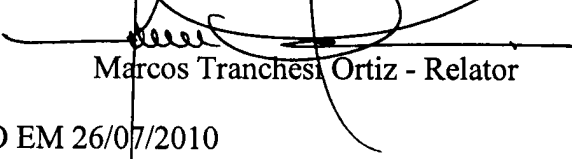
O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Robson José Bayerl votou pela conclusão.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

EDITADO EM 26/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Auto de infração lavrado em 21 de outubro de 2004, para lançamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS relativa aos meses de outubro de 1999 a junho de 2004, inclusive (fls. 4/22).

A base do lançamento consistiu nos valores escriturados pela recorrente a título de (i) descontos obtidos, (ii) brindes e (iii) bonificações em mercadorias recebidas. Até o mês de janeiro de 2004, o lançamento obedeceu à sistemática cumulativa da Lei nº 9.718/98; a partir do mês de fevereiro de 2004, passou-se ao regime não-cumulativo da Lei nº 10.833/03.

Em impugnação (fls. 107/110), a recorrente alegou pagamento, relativamente ao tributo decorrente da base formada por descontos e brindes recebidos, juntando as DARFs respectivas (fls. 149/180).

Já em relação ao tributo decorrente da base composta por bonificações, deduziu a recorrente a não-incidência da COFINS sobre a referida base, demonstrando, com as notas fiscais respectivas (fls. 189/515), tratar-se de bonificações recebidas exclusivamente *em mercadorias*; subsidiariamente, apontou pequenos erros aritméticos na sua apuração.

A DRJ/Salvador-BA (fls. 528/538) acolheu os pagamentos alegados, bem como os erros aritméticos apontados, mantendo, contudo, o lançamento relativo às bonificações recebidas, corretamente apuradas. Julgou o lançamento, pois, parcialmente procedente.

Sobreveio tempestivo recurso voluntário (fls. 542/544), no qual a recorrente reitera a não-incidência da COFINS sobre o valor de mercadorias recebidas de fornecedores a título de bonificação.

É o relato.

Voto

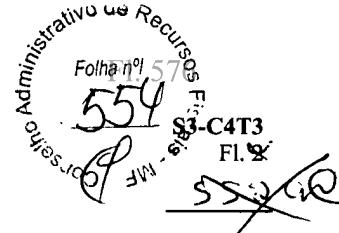
Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis nºs 9.718/98 e 10.833/03.

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

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

Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: *a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico*.



E – eis o fundamental – *redução de custo* não equivale a *geração de receita*.

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

“Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições” (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT nº 134, p.45).

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

“Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (...). O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las” (Cofins na Lei 9.718/98 – Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT nº 50, p. 130).

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito. Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um *ingresso de recursos financeiros* em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

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

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

“Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela

venda de mercadorias" (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. Essa a conclusão a que aporta Marco Aurélio Greco a respeito do perdão de dívidas, a nosso ver em tudo aplicável à obtenção de descontos ou de bonificações:

"Para o devedor que se viu liberado daquele compromisso, o efeito será não estar mais obrigado a proceder ao respectivo dispêndio. O total de suas dívidas será menor. Em termos patrimoniais globais, até poderá haver um ganho, mas o perdão de dívida em nenhum momento corresponde a uma receita, pela singela razão que não implica ingresso de recursos" (Cofins na Lei 9.718/98 – Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT nº 50, p. 131)

José Antonio Minatel comunga igual entendimento, referindo-se à obtenção de descontos:

"Se há desconto obtido na liquidação de obrigação é de bom alvitre ser adotada a técnica de classificá-lo como redutor do custo correspondente, não mais podendo ser tolerada a prática de catalogá-lo com o rótulo de 'receita' para neutralizar encargo anterior registrado a maior, por faltar-lhe os predicados do ingresso, da contrapartida de atividade, da remuneração de direitos (...). Receita provém do ingresso pela venda e não da ausência de desembolso pela compra" (Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Editora, 2005. pp. 229 e 245).

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

"O reconhecimento da receita em relação à mercadoria recebida em bonificação dar-se-á quando do exercício de atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação de venda e compra" (Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 228)

O tema já foi enfrentado pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes, que encampou a tese que ora se defende:

"BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA.
Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas" (2ºCC, 3ª C. RV 223405. Rel. Cons. José Henrique Longo. j. 18.5.05.).

Tratando da base de cálculo do IRPJ pelo regime do lucro presumido, o 1º Conselho de Contribuintes já decidiu no mesmo sentido:



“Mercadorias em bonificação – Receita – Na situação de recebimento de mercadorias em bonificação, destinadas à revenda, devem ser consideradas sem custo e não podem ser incluídas como receita para compor a base de cálculo do lucro presumido” (1º CC, 8ª C. RV 128.038. Rel. Cons. José Henrique Longo. j. 21.2.02).

A análise da questão pela ótica do regime não-cumulativo das contribuições revela, com ainda maior clareza, a inexistência de receita quando do recebimento de mercadorias bonificadas. Dispõe o art. 3º da Lei nº 10.833/03:

“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 (...).

(...)

§1º. Observado o disposto no §15 deste artigo e no §1º do artigo 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do artigo 2º desta Lei sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)”

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

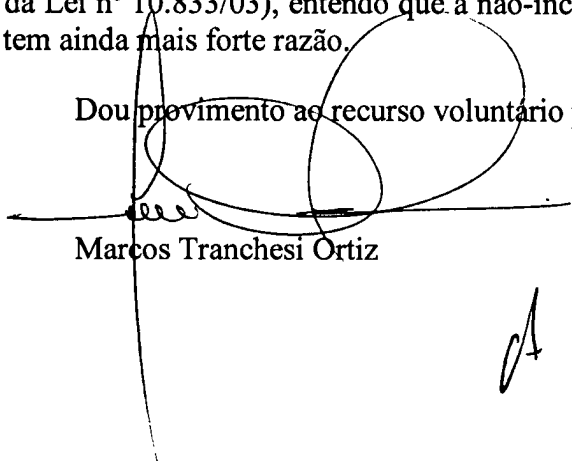
Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS.

Registro, ademais, o seguinte. A perspectiva teórica desta incidência sobre mercadorias bonificadas somente se instaura após o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, do faturamento para a recita bruta. Nem mesmo o Fisco cogitava tal incidência enquanto a base das contribuições estava confinada nos limites do faturamento da pessoa jurídica, afinal é absolutamente indisputável que bonificações e descontos não decorrem da venda de mercadorias (e, sim, da aquisição destas). Assim, para a própria Receita Federal, a tributação em comento somente seria viável após a edição da Lei nº 9.718/98 (nesse sentido, Acórdãos nºs 02-17.458, DRJ/Belo Horizonte; 15-129.933, DRJ/Salvador).

Sucede que tenho por inconstitucional a Lei nº 9.718/98, e entendo permitido o reconhecimento desta inconstitucionalidade, por aplicação do artigo 62, parágrafo único, inciso I do Regimento Interno do CARF, conforme já me manifestei em diversas oportunidades (vide processos nºs 13924.000054/2005-18 e 11070.001294/2005-01).

Assim, relativamente aos fatos geradores anteriores a fevereiro de 2004 (data de vigência da Lei nº 10.833/03), entendo que a não-incidência da COFINS sobre mercadorias bonificadas tem ainda mais forte razão.

Dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.


Marcos Tranchesí Ortiz

Handwritten mark or signature