



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.002457/2006-43
ACÓRDÃO	9303-015.469 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	SEPOL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

RECURSO ESPECIAL. INTIMAÇÃO FICTA LEGITIMIDADE.

É legítima a previsão de intimação ficta da Fazenda Nacional prevista no art. 23 do Decreto nº 70.235/72 e replicada no Regimento Interno do CARF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONCEITO DE FATURAMENTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS.

Os valores recebidos dos fornecedores como bonificações em mercadorias que não cumpram os requisitos para enquadramento como descontos incondicionais integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na sistemática não cumulativa, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, já que a base de cálculo é formada pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario (relatora), que votou por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especiais interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3401-009.425, de 29 de julho de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012/

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não questionada em sede de impugnação ou de manifestação de inconformidade.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido especificamente contraditada, sobre a qual a defesa faz alegações genéricas, sem atacar diretamente a questão de fato ou de direito afeta ao objeto discutido.

SELIC. JUROS MORATÓRIOS. ADEQUAÇÃO.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso a colegiado administrativo apreciar a inconstitucionalidade de leis regularmente inseridas no ordenamento segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, atribuição essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do que dispõe o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO. CONVERSÃO EM MULTA DE MORA.

Ante a ausência de previsão legal, é vedada a conversão da multa de ofício em multa de mora ou a sua redução para dentro do limite de vinte por cento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPOSIÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO OCORRÊNCIA.

As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, ainda que não registradas na respectiva nota fiscal, não constituem receitas auferidas por quem as recebe desde que comprovado, por outros meios, o cumprimento dos requisitos legais.

ICMS. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal em 15/03/2017 nos autos do RE nº 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Na origem, o feito compreendeu Auto de Infração lavrado para a constituição de crédito tributário de PIS no período de janeiro a dezembro de 2002 (Lei nº 9.718/98) em razão de diferenças entre os valores da contribuição informados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aqueles calculados pela fiscalização.

A Auditoria Fiscal identificou a exclusão indevida de receitas decorrentes da a) compra de mercadorias para revenda; b) ICMS Retido sobre compras; e c) despesas já tributadas em operações anteriores, por ausência de previsão legal.

Em Impugnação o Contribuinte alega: (i) que a contribuição ao PIS deveria ser apurada pelo regime não cumulativo; assinala que o art. 2º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, permite a exclusão da base de cálculo dos valores transferidos a outra pessoa jurídica, assim como a Lei nº 9.716, de 1998, ao autorizar a exclusão do custo de aquisição para as empresas que

comercializam veículos usados. Também alega que (ii) o alargamento da base de cálculo do PIS, previsto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, seria inconstitucional, conforme já entendeu o Supremo Tribunal Federal (STF), bem como o aumento da alíquota, previsto em seu art. 8º. Quanto à base de cálculo da contribuição, defende a (iii) não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e a (iv) exclusão das bonificações recebidas de seus fornecedores e repassadas aos clientes (revendedora de bebidas).

Por fim, alegou (v) impossibilidade de utilização da Taxa SELIC e (vi) inconstitucionalidade da multa cobrada.

A DRJ manteve integralmente o lançamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002 FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

PIS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS passou a ser a totalidade das receitas auferidas pela empresa subtraída de algumas exclusões previstas em lei.

CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, a partir de abril de 1995.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

Apresentado Recurso Voluntário ao CARF, houve conhecimento parcial do apelo e, na parte conhecida, foi dado parcial provimento, por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, apenas para excluir do lançamento os créditos constituídos sobre bonificações.

Houve interposição de Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional acerca do tema “Incidência ou não de PIS/Pasep e Cofins nos descontos ou bonificações”, admitido integralmente por despacho.

Em Contrarrazões o Contribuinte pugna pelo não conhecimento do apelo fazendário por intempestividade, alega que a previsão de intimação ficta constante no artigo 23 do Decreto

70.235/72 aplica-se exclusivamente aos processos físicos, sendo que o presente processo tramita pela forma eletrônica. Afirma inexistir comprovação de divergência jurisprudencial, posto que os acórdãos paradigmas se referem à atividade comercial varejista, que não é o caso do contribuinte, Distribuidora de Bebidas. No mérito, defende a manutenção da decisão recorrida, ressaltando que a exigência do PIS está fundamentada no art. 2º, 3º e 8º, da Lei n. 9.718/98.

Também há Recurso Especial interposto pelo Contribuinte suscitando divergência jurisprudencial, quanto às matérias “Nulidade do acórdão recorrido”; “exigência de discussão administrativa com suspensão da exigibilidade de todo o crédito tributário, inclusive, multa e juros” (relativamente à matéria não conhecida em sede de Recurso Voluntário) e “não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições e o reflexo sobre a multa e os juros”. Em despacho de Admissibilidade foi negado seguimento ao Recurso, sem interposição de Recurso de Agravo. Por conseguinte, não houve apresentação de Contrarrazões pela PFN.

Os Autos foram remetidos a esta 3ª Turma da CSRF e a mim distribuídos por sorteio.

VOTO VENCIDO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

I. Admissibilidade

Inicialmente analiso a alegação de intempestividade apresentada pelo Contribuinte em sede de contrarrazões.

O Recurso Especial foi interposto na vigência do RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com redação alterada pela Portaria MF nº 39, de 2016:

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Esse dispositivo está em estrita consonância com o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, invocado pelo contribuinte em suas contrarrazões:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 9º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à Procuradoria na forma do § 8º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.457, de 2007)

Logo, não há qualquer ilegalidade na forma de contagem do prazo para a Fazenda Nacional e tampouco qualquer ofensa à isonomia, que consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade”. Ademais, a mesma norma que disciplina os atos processuais no âmbito do processo administrativo também prevê hipóteses de intimação ficta ao contribuinte, ainda que em sede de processo eletrônico. Acrescenta-se, é claro, do fato de que alegação de ofensa à constituição é inviável de análise por esta Corte administrativa.

Conforme andamento disponibilizado no Sistema Comprot¹, os autos eletrônicos foram encaminhados para a PFN em 27/09/2021:

09/11/2021	Movimentação	0012	20171	COORD DO CONT ADM TRIBUTARIO DA PGFN-DF	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF
27/09/2021	Movimentação	0011	32848	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF	COORD DO CONT ADM TRIBUTARIO DA PGFN-DF
26/03/2010	Movimentação	0010	10127	AG REC FED SAO JOAQUIM BARRA-DRF-FCA-SP	CONSELHO ADMINIST RECURSOS FISCAIS-MF-DF

Nos termos do Despacho de Admissibilidade:

O processo foi encaminhado à PGFN para ciência do Despacho de Admissibilidade em 27/09/2021 (Despacho de Encaminhamento de fl. 258). De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 39, de 2016, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 27/10/2021.

Em 09/11/2021, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial, (Despacho de Encaminhamento de fl. 276) suscitando divergência quanto à seguinte matéria: Incidência ou não de PIS/Pasep e Cofins nos descontos ou bonificações.

Logo, afasto a alegação de intempestividade.

Quanto aos demais requisitos, tem-se que a divergência foi demonstrada em face dos Acórdãos nº 9303-010.247 e 3301-006.965, ambos admitidos.

Muito embora o acórdão recorrido tenha avaliado o regime cumulativo do PIS, regido pelas Leis nº 9.715/98 e 9.718/98 e, os paradigmas, analisaram a apuração não cumulativa, regida pela Lei nº 10.637/02, em ambos o tema tratado “bonificações” possui idêntica fundamentação.

¹ <https://comprot.fazenda.gov.br/comprotegov/site/index.html#ajax/processo-consulta.html>

A discussão travada diz respeito à classificação das bonificações como descontos condicionais ou incondicionais para fins de aplicação da hipótese de exclusão da base de cálculo prevista tanto no parágrafo único da art. 3º da Lei nº 9.715/98 (regime cumulativo), como no art. 1º, § 3º, V, “a” da Lei nº 10.637/2002 (regime não cumulativo).

Lei nº 9.715/98	Lei nº 10.637/2002
<p>Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.</p> <p>Parágrafo único. <u>Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos</u>, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.</p>	<p>Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.</p> <p>(...)</p> <p>§ 3º <u>Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:</u></p> <p>(...)</p> <p>V - referentes a:</p> <p>a) vendas canceladas e aos <u>descontos incondicionais concedidos</u>;</p>

A tese jurídica debatida se desenvolve em torno do tema “descontos incondicionais” e os requisitos necessários para sua configuração. Em presentes tais requisitos, atraem-se modo idêntico as normas que determinam sua exclusão da base de cálculo das contribuições, seja essa o “faturamento” (9.715/98) ou a “receita bruta” (10.833/02).

Consoante debates travados, seja no acórdão recorrido, seja nos paradigmas, não se adentra a qualquer discussão acerca das bases de cálculo estabelecidas de forma distinta em cada um dos regimes, mas, apenas, aos critérios capazes de caracterizar determinado ingresso como desconto incondicional ou não.

Na hipótese específica dos autos a discussão é travada em torno da necessidade ou não da informação relativa à bonificação constar ou não no documento fiscal para que seja entendida como “desconto incondicional”, nos termos das normas de regência:

Acórdão Recorrido nº 3401-009.425	Acórdão Paradigma nº 9303-010.247	Acórdão Paradigma nº 3301-006.965
A ausência do registro das bonificações na nota fiscal não é, por outro lado, impeditivo do reconhecimento da sua natureza de redução de custo, desde que se vislumbre outro documento que comprove o nexo etiológico ou a vinculação entre a	Por conseguinte, os “descontos” sustentados pela empresa não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais	Enfim, tem-se que: <ul style="list-style-type: none"> • não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, não bastando que esta

<p>bonificação e a aquisição realizada. Tal ocorre justamente porque a exigência do registro da bonificação na nota fiscal se volta a garantir justamente o fato de estar incondicionada a nenhum evento/condição posterior à operação e que está diretamente vinculada à operação realizada, tratando-se de sua evidenciação em nota condição suficiente para o reconhecimento, mas jamais <i>sine qua non</i>.</p>	<p>se referem a 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. Quer isto significar que não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda.</p> <p>Da mesma forma, as bonificações concedidas em mercadorias apenas caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit).</p>	<p>faça somente menção à possibilidade de serem eventualmente concedidos, conforme estabelecido genericamente em acordo comercial, tanto mais se a respectiva redução só for efetivada:</p> <p>(...)</p> <ul style="list-style-type: none"> • bonificações concedidas em mercadorias caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.
--	---	--

Logo, de maneira bem objetiva, o que está em discussão é a seguinte pergunta:

Para que determinada bonificação seja entendida como desconto incondicional para fins de exclusão da base de cálculo do PIS, é indispensável constar no documento fiscal esta informação?

Enquanto o acórdão recorrido responde que não, que é possível que essa comprovação se dê de outras formas, ambos os paradigmas respondem que sim, é imprescindível.

Por fim, quanto à alegação, em contrarrazões, de que inexistira similitude fática entre os acórdãos pelo fato dos contribuintes envolvidos se dedicarem a atividades distintas, tenho que isso se mostra absolutamente irrelevante para a configuração de similitude fática. Em todos eles está presente a atividade comercial e as diferenças existentes (varejo ou atacado) não trazem qualquer impacto na definição da tese questionada.

Pelo exposto, admito o recurso especial.

II. Mérito

Como já exposto anteriormente, o que está em discussão é a seguinte pergunta:

Para que determinada bonificação seja entendida como desconto incondicional para fins de exclusão da base de cálculo do PIS, é indispensável constar no documento fiscal esta informação?

Delimita-se inicialmente que a hipótese dos autos trata especificamente do recebimento de mercadorias em bonificação. Enquanto o contribuinte entende que estas se tratam de mera redução de custo, a Fiscalização entende serem doações recebidas, portanto, acréscimo patrimonial passível de tributação. E, na hipótese de se tratar de regime cumulativo, acrescenta estar relacionado à atividade fim, portanto, receita operacional.

O ponto primordial de debate da referida tese aborda a caracterização dos descontos e bonificações como parcela redutora de custo por sua própria definição contábil, externada por meio do CPC nº 16, ao conceituar, para fins de estoque, o custo de aquisição das mercadorias:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (Alterado pela Revisão CPC 01)

A tese fazendária entende que apenas podem ser entendidos como “descontos comerciais” aqueles que constarem especificamente no documento fiscal de venda, chamados pela legislação como “descontos incondicionais”, ou seja, não dependentes de condições futuras para sua concessão. Isso os diferencia dos “descontos condicionais”, que são os descontos financeiros vinculados a evento posterior à operação de compra e venda, como a concessão de um desconto pela antecipação no pagamento.

Tal exigência formal é fundamentada, pelo Fisco, no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982:

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.

Todavia, não vejo como extrair da legislação de regência o requisito de “constar na nota fiscal de venda” a informação de se tratar de um desconto incondicional como requisito essencial e absolutamente inafastável para a verificação da natureza do negócio jurídico firmado entre as partes.

Como bem consignado no voto vencedor do acórdão recorrido:

A ausência do registro das bonificações na nota fiscal não é, por outro lado, impeditivo do reconhecimento da sua natureza de redução de custo, desde que se vislumbre outro documento que comprove o nexo etiológico ou a vinculação entre a bonificação e a aquisição realizada. Tal ocorre justamente porque a exigência do registro da bonificação na nota fiscal se volta a garantir justamente o fato de estar incondicionada a nenhum evento/condição posterior à operação e que está diretamente vinculada à operação realizada, tratando-se de sua evidenciação em nota condição suficiente para o reconhecimento, mas jamais sine qua non.

Adiante, abordam-se as condições verificadas nos presentes autos que fizeram a turma julgadora concluir pela procedência das razões recursais:

Desta feita, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, constata-se a emissão em mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolvendo o mesmo produto e transportador, não se cogitando de dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas como “descontos incondicionais concedidos”. Não se encontra, pois, fundamento legal para o preenchimento do requisito administrativo de que constem da própria nota fiscal de venda, sobretudo quando viável a comprovação, em documento em separado, do atendimento aos requisitos previstos em lei, não havendo notícia nos autos de informação que se preste apta a infirmar as conclusões acima.

Entendo, portanto, assistir razão à Recorrente. Não identifico, seja sob o ponto de vista contábil, seja jurídico, hipótese na qual a concessão de um desconto ou bonificação, que tenham como referência direta o custo de venda / aquisição de determinados produtos, possa ser entendido como receita ou ingresso financeiro, ainda que este ocorra em momento posterior e até mesmo na forma de “rebate”, uma vez que a vinculação à operação de venda pode ser evidenciada pelos acordos comerciais firmados entre as partes e lastro das operações de compra e venda realizadas.

E, nesse aspecto, em nada diverjo do recente entendimento estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, em brilhante acórdão de lavra da Ministra Regina Helena Costa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no **total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.**

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, **sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.**

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - **Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.**

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.)

No julgamento em comento, a questão fática examinada é similar à presente:

A questão debatida está, portanto, em definir se parcelas redutoras do custo de aquisição de mercadorias em decorrência de acordos comerciais celebrados entre varejistas e fornecedores, condicionadas a uma contraprestação pelo adquirente, configuram receita passível de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo revendedor.

Observa-se que o precedente citado, em suporte ao entendimento firmado, salienta a existência de Súmula e de Precedentes Vinculante do STJ que têm, como fundamento, exatamente o conceito de redução de custo, assim como entendimento já manifestado pelo STF:

A 1ª Seção desta Corte, em ao menos duas oportunidades, analisou os efeitos tributários das parcelas em exame quanto a tributos diversos.

No julgamento do REsp n. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.10.2009, DJe 22.10.2009, submetido ao regime dos recursos repetitivos (Tema n. 144), abordou-se questão alusiva à inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos descontos incondicionais conferidos por pessoa jurídica distribuidora de cosméticos aos revendedores. Na ocasião restou assentado o entendimento segundo o qual a rubrica não integra o preço da operação mercantil. Desse modo, a vendedora não poderia ser onerada com a incorporação do montante relativo ao abatimento outorgado ao valor do negócio jurídico, entendimento atualmente consolidado na Súmula n. 457 deste Tribunal Superior (“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”).

Além disso, em novo precedente de caráter vinculante, o Colegiado decidiu que o valor da operação relativa a produtos industrializados não abrange os descontos incondicionais, razão pela qual a pessoa jurídica fabricante de bebidas não pode ser impactada com a cobrança de IPI sobre os abatimentos dessa natureza concedidos aos distribuidores (cf. Tema n. 347, REsp n. 1.149.424/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 28.4.2010, DJe de 7.5.2010).

Esse entendimento também foi abraçado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJe 04.11.2014, sob o regime de repercussão geral (Tema n. 84). No paradigma foi sedimentado que a expressão desconto incondicional diz com o abatimento dispensado pelo vendedor em transações comerciais com o intuito de reduzir o valor final praticado na operação e atrair a clientela, consoante voto proferido pelo Sr. Min. Relator, *in verbis*:

Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente é utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido,

o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo (destaques meus).

Em acréscimo argumentativo, também importante destacar a conclusão apresentada pela Relatora quanto à conclusão de que, ao se validar o entendimento defendido pelo Fisco, estar-se-ia a estabelecer uma mesma natureza de receita aos dois polos da relação comercial:

Por outro lado, a adoção de concepção diversa permite que o Fisco considere os descontos condicionais decorrentes de um único vínculo contratual sinalagmático como receita, simultaneamente, do vendedor e do comprador. Nessa hipótese, a União resta duplamente beneficiada pela mera alteração do prisma pelo qual se observa a natureza jurídica das parcelas em questão.

A rigidez de conceitos, inerente ao sistema tributário nacional e detalhadamente disciplinada pela Constituição, não autoriza tal maleabilidade, porquanto a interpretação da regra tributária deve guardar pertinência com o critério eleito pela lei para mensurar o aspecto material da hipótese de incidência – *in casu*, a receita bruta –, não sendo possível alçar, em um mesmo contexto fático e sem perda de coerência conceitual, idêntica parcela correspondente ao patamar do desconto às bases de cálculo das contribuições devidas por ambos os contratantes, sob pena de ampliar o âmbito eficaz da norma de competência tributária e de contrariar o disposto no art. 110 do CTN, o qual obsta o exercício da discricionariedade do legislador tributário tendente a atribuir a institutos de direito privado, utilizados em normas de superior hierarquia, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

Por oportuno, vale frisar que a tese ora estampada não inviabiliza a apreciação do alcance dos descontos pela contribuição ao PIS e pela COFINS. Ao Fisco permite-se efetuar investigação dessa natureza, desde que direcione a fiscalização ao sujeito passivo encarregado da concessão dos abatimentos. No entanto, não há como alterar a lógica aplicável à relação jurídica discutida para transformar as despesas incorridas pelo varejista em receitas.

Assim, a análise da relação tributária pela Corte de origem, em meu sentir, partiu do equivocado pressuposto segundo o qual a Recorrente, ao desembolsar valores para aquisição de mercadorias com descontos, obteve receita, destoando do regramento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS previsto nos arts. 1º, caput, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais foram indevidamente aplicados na espécie.

Ou seja, estaria o Fisco pretendendo se beneficiar “do melhor de dois mundos”, conduta essa rechaçada pelo princípio geral do direito do *venire contra factum proprium*. Em se tratando de um negócio jurídico bilateral (manifestações de vontade distintas, contrapostas), o objeto não pode ser do mesmo modo identificado sob o prisma de ambos. Se um vende, o outro compra. Se um doa, o outro recebe. Não há possibilidade jurídica em que alguém entregue algo a

outrem e, em contrapartida, não verificará uma perda, mas, sim, uma receita. Toda receita deve ter em sua contraposição uma despesa, jamais uma outra receita.

Por fim, o STJ ainda afasta a possibilidade de caracterização dos descontos obtidos como prestação de serviço por parte da empresa recebedora, quando obtém tais parcelas redutoras:

Na mesma linha, também não é viável considerar correta a exegese lançada no acórdão recorrido no sentido de que as condições fixadas pelo fornecedor para o gozo dos descontos configuram prestação de serviços e, por isso, a diminuição da quantia a pagar pelo varejista na operação de compra e venda equivale à remuneração pelos encargos previstos no contrato.

Logo, não vejo mais razões a acrescentar ao bem fundamentado voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa que, a meu ver, aborda com maestria todos os pontos jurídicos que fundamentam o entendimento segundo o qual descontos negociais obtidos pelas empresas constituem redução do custo de aquisição dos produtos revendidos, sendo inviável a pretensão de caracterizá-los como receita tributável pelo PIS e pela Cofins.

Pelo exposto, entendo assistir razão à Recorrida quanto à necessidade de reversão das glosas realizadas sobre as rubricas representativas de descontos e bonificações obtidos.

III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado.

Tendo acompanhado a relatora em relação ao conhecimento do recurso, externo a seguir as divergências relativas ao mérito, no que se refere à natureza de receita das bonificações em mercadorias, único tema que chega à cognição desta turma uniformizadora de jurisprudência. Entende o Contribuinte que o recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução de custo, não se qualificando como receita.

A fiscalização, por seu turno, entende que referidos valores devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, por se traduzirem em doações, em razão do correspondente

acréscimo patrimonial sem a respectiva contrapartida, e por estarem diretamente relacionados com a atividade-fim da empresa, integrando, assim, sua receita bruta operacional.

Como bem destacado pelo relator, no acórdão recorrido, cujo julgamento acabou em empate, sendo decidido pelo critério previsto no artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, a jurisprudência desta Câmara Superior (v.g., Acórdãos nº 9303-010.247 e nº 9303-010.557) socorre o apelo fazendário.

As normas contábeis categorizam os descontos comerciais - ou incondicionais - e as bonificações como espécies distintas de abatimentos, pelo que não procede a pretensão de se equiparar indistintamente os institutos, principalmente porque a legislação tributária detalha os descontos incondicionais como parcelas a serem excluídas da base de cálculo das contribuições somente se atendidos alguns requisitos, não verificados nas bonificações.

Para a legislação tributária, os descontos incondicionais ou comerciais são parcelas redutoras do preço de venda tão-somente quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, nos termos do item 4.2 da IN SRF 51/1978. Esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita. Por seu turno, os descontos condicionais ou financeiros são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Conforme a legislação e regência, entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo das contribuições aqui analisadas, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, sendo passíveis de exclusão as receitas financeiras que não se incluam neste conceito.

Esse entendimento é fruto de julgados do STF, no sentido de que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05/08/2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento ***“(...) os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”***. Assim, **o faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica**, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.

Portanto, temos que as exclusões possíveis da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998: (a) as vendas canceladas e **os descontos incondicionais concedidos**; (b) as reversões de provisões e

recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (d) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; e (e) as receitas decorrentes da venda de bens do Ativo permanente.

Como é cediço, as bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da Nota Fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Portanto, consideram-se “descontos incondicionais”, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 12, §3º, "a", os descontos que constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Assim, considerando as informações sobre essas rubricas contidas nos autos, cabe concluir que a fiscalização agiu de forma correta, restando claro que tais “receitas” (mercadorias recebidas a título de ‘bonificações em mercadorias’) se referem a valores vinculados à venda e/ou prestação de serviços e que constituem atividades operacionais da empresa (não possuindo natureza jurídica de “descontos incondicionais’), compondo, portanto, o conceito de receita ou faturamento.

Pelo exposto, para que o recebimento de bonificação em mercadorias não seja computado como receita para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS é necessário que esteja discriminado na própria Nota Fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação.

Cabe, assim, o provimento do apelo fazendário, no que se refere a bonificações.

Diante do exposto, voto **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan