



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722854/2019-65
ACÓRDÃO	3301-014.252 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DMA DISTRIBUIDORA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2016, 2017

BONIFICAÇÕES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. RECONHECIMENTO DE RECEITA

O recebimento de bonificações, em mercadoria ou em espécie, resulta em acréscimo patrimonial, demandando consequente reconhecimento de receita.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES DECORRENTE DE EVENTO POSTERIOR À VENDA DOS PRODUTOS. DESCONTO CONDICIONAL. RECUPERAÇÃO DE CUSTO. RECEITA OPERACIONAL DO ADQUIRENTE.

Os descontos concedidos por evento posterior à compra e venda de produtos configuram descontos condicionais e são recuperações de custo, consistindo em receita operacional do adquirente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Aniello Miranda Aufiero Júnior e Rachel Freixo Chaves que davam provimento parcial para reverter a glosa sobre os descontos comerciais (bonificações concedidas na forma de abatimento). Os Conselheiros Aniello Miranda Aufiero Júnior e Rachel Freixo Chaves acompanharam o relator, pelas conclusões. O Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro acompanhou a divergência pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledé.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 28/05/2019, em que são exigidos créditos tributários de contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativo, referente aos anos-calendário de 2016 e 2017, no valor total de R\$ 15.897.177,96 de PIS/Pasep, e R\$ 71.525.987,69 de COFINS.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, (fl. 36-60), as infrações cometidas pela Recorrente seriam as seguintes:

- (a) Erro na tributação de descontos comerciais, pois esses não poderiam ter sido classificados como receitas financeiras, exceto aqueles obtidos em razão da antecipação do pagamento. Neste ponto, exige o Fisco a troca da alíquota total utilizada, de 4,65% para 9,25%;
- (b) Erro na classificação contábil das bonificações recebidas e consequente omissão de receitas;
- (c) Exclusão indevida de outras receitas sujeitas à tributação pelo PIS/COFINS, especificamente sobre “ganhos no PRCT/MG”, “ganhos em operações financeiras” e “reembolsos de mercadorias danificadas”.

Em 01/07/2019, a Recorrente, uma empresa “supermercadista”, apresentou a sua Impugnação (fls. 195-243), tendo aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) As bonificações e descontos comerciais representam redução do custo de aquisição dos produtos, e não receita para fins de tributação pelo PIS/COFINS;

- (b) Os acordos comerciais entre os varejistas e seus clientes têm por objetivo único a redução do custo de aquisição das mercadorias;
- (c) A vantagem econômica auferida em um acordo comercial não representa acréscimo patrimonial ou redução do passivo da empresa e, portanto, descontos comerciais e bonificações não são receitas;
- (d) Descontos comerciais e bonificações integram o preço da mercadoria e, por esse motivo, representam redução do custo de aquisição;
- (e) É irrelevante como o contribuinte contabiliza determinado evento ou rubrica para fins tributários;
- (f) A questão de terem os descontos sido concedidos de forma condicional ou incondicional é relevante apenas para o fornecedor, e não para o varejista;
- (g) Os descontos obtidos pela Recorrente são todos incondicionados, isto porque a necessidade da concessão de desconto já é conhecida de antemão pelo fornecedor (desconto a termo);
- (h) Nos acordos comerciais, a varejista não presta serviço ao fornecedor;
- (i) A Recorrente tributou os descontos obtidos com receita financeira por conservadorismo, e não por entender que, de fato, tais descontos representariam qualquer forma de acréscimo patrimonial;
- (j) Os descontos têm natureza financeira independentemente do momento em que são concedidos, não havendo suporte legal para diferenciação feita pelo Auditor Fiscal, que considerou adequado que os descontos vinculados aos “pagamentos antecipado” resultassem em receitas financeiras, rejeitando essa mesma conclusão para os descontos vinculados aos “pagamentos em dia”;
- (k) Mercadorias que ingressam como bonificação tem sua tributação concentrada na operação de saída, uma vez que, com custo zero, não há crédito a apropriar na entrada.

Em sessão de 11/12/2019, a DRJ julgou a impugnação improcedente, pois, dentre outros argumentos, firmou entendimento de que o recebimento de descontos e de bonificações tem como contrapartida o reconhecimento de uma receita. A decisão do acórdão nº 08-49.906 (fls. 493-525) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os recebimentos em dinheiro, bonificações em mercadorias e descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou “rappel”.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

DESCONTOS FINANCEIROS. CONDICIONAL. PAGAMENTO ANTECIPADO DE TÍTULOS.

Para se configurar como desconto financeiro é necessário, primeiramente, que ele seja configurado como condicional, ou seja, que exista uma condição para sua existência, qual seja, ter sido originado em decorrência de pagamento antecipado de duplicatas de fornecedores e/ou de outros títulos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os recebimentos em dinheiro, bonificações em mercadorias e descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou “rappel”.

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

DESCONTOS FINANCEIROS. CONDICIONAL. PAGAMENTO ANTECIPADO DE TÍTULOS

Para se configurar como desconto financeiro é necessário, primeiramente, que ele seja configurado como condicional, ou seja, que exista uma condição para sua existência, qual seja, ter sido originado em decorrência de pagamento antecipado de duplicatas de fornecedores e/ou de outros títulos.

Em 18/02/2020, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário (fls. 540-594), trazendo argumentação semelhante àquela já aviada em sua Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De início, destaco que a Recorrente não se contrapôs à acusação fiscal de exclusão indevida de outras receitas sujeitas à tributação pelo PIS/COFINS, especificamente sobre “ganhos no PRCT/MG”, “ganhos em operações financeiras” e “reembolsos de mercadorias danificadas”, razão pela qual considero ocorrida a preclusão sobre esses específicos pontos:

Conta	Descrição	Descrição Correta da Conta	2016	2017	Motivação
32403009	Receb.Mercad.Danific.	*Ganhos PRCT/MG"		14.638.034,33	Redução de dívida Estadual através de benefício do Programa PRCT
32403014	Ganhos em Itens monetários	*Ganhos Oper.Financ.	67.812,10	215.322,07	Ganhos em Aplicações Financeiras
41101010	Reembolso de Mercadorias Danificada	Reemb.Merc.Danificad	487.504,58		Reembolso de mercadoria recebidas dos fornecedores através de acordo comercial

Quanto aos demais pontos recursais, saliento que a abordagem das questões trazidas a julgamento não será feita de forma conjunta, isto porque, a meu ver, há diferenças técnicas consideráveis entre as operações que foram objeto de fiscalização que, em resumo, são as seguintes:

- (a) Bonificação paga em mercadoria;
- (b) Bonificação paga em espécie;
- (c) Obtenção de desconto comercial e;
- (d) Obtenção de abatimento em duplicata, vinculado à liquidação antecipada do título.

Feitas essas considerações iniciais, passo à apreciação do mérito recursal.

1. Recebimento de bonificação em mercadorias e em espécie

Sustenta a Recorrente que as bonificações em mercadorias por si recebidas não se configuram como receitas, uma vez que, por integrarem item de seu estoque, ingressam como redutores do custo de aquisição dessas mercadorias.

A meu ver, os argumentos por si utilizados são equivocados e não estão em consonância com as normas contábeis aplicáveis a esse tipo de operação, o que impede, por conseguinte, o afastamento da incidência desses tributos.

De início, aponto o item 4.68 do Pronunciamento CPC nº 00 (R2 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro), que define o termo “receitas” como sendo os *“aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”*.

Observe-se que a definição trazida pela norma contábil é incondicional: o reconhecimento de receita não depende da natureza do ativo ou do passivo, bastando que, em razão do aumento daquele ou da diminuição deste, ocorra a elevação do patrimônio líquido, exceto quanto, evidentemente, esse aumento decorrer de ato de sócio ou acionista sobre o capital social.

Desta forma, quando uma empresa varejista recebe uma mercadoria em bonificação de seu fornecedor, esse item ingressa a custo zero em seu estoque, mas isso não significa que essa partida contábil desprovida de “valor monetário” seja a única demandada pelas normas contábeis.

E nesse específico caso, determina o item 66 do Pronunciamento CPC nº 47 (Receita de Contrato com Cliente) que o item deve ser submetido à mensuração pelo seu valor justo - AVJ, ou seja, sai-se do “valor zero” para outro que, no caso da mercadoria bonificada, poderia ser, por exemplo, o “preço de tabela do fornecedor”, sofrendo os devidos ajustes aplicáveis a essa operação, resultando, desta forma, no reconhecimento de uma receita como contrapartida ao aumento do saldo da conta de estoques:

Contraprestação não monetária

66. Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que não seja pagamento em dinheiro, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo.

Deste modo, o recebimento de mercadorias em bonificação só não implicaria aumento no patrimônio líquido se fossem adotados lançamentos contábeis não amparados nas

normas atualmente em vigor e de adoção obrigatória pelos entes privados empresariais. O erro de escrituração pode ser identificado na própria planilha exemplificativa trazida pela Recorrente, onde se confessa que as bonificações recebidas em mercadoria não se sujeitam, posteriormente, à avaliação a valor justo:

CUSTO DA MERCADORIA (ENTRADA)	TRATAMENTO NA ENTRADA	VENDA DA MERCADORIA (SAÍDA)	CARGA TRIBUTÁRIA
MERCADORIA COM CUSTO NORMAL (EX. 100,00)	INGRESSA COMO CUSTO DE MERCADORIA NORMAL DE 100,00.	HIPÓTESE DE VENDA A 1.000,00. TERÁ RECEITA BRUTA DE 1.000,00 E SERÁ ABATIDO O CMV DE 100,00.	APLICA-SE ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS SOBRE A RECEITA BRUTA – CMV: 900,00 x 9,25% = 83,25
MERCADORIA RECEBIDA EM BONIFICAÇÃO (CUSTO ZERO)	INGRESSA COMO CUSTO ZERO E NÃO É OBJETO DE TRIBUTAÇÃO	HIPÓTESE DE VENDA A 1.000,00. TERÁ RECEITA BRUTA DE 1.000,00 E NÃO SERÁ ABATIDO QUALQUER CMV.	APLICA-SE ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS SOBRE A RECEITA BRUTA – CMV: 1000,00 x 9,25% = 92,50

Observe-se que, caso fosse adotada a tese que vem sustentando a Recorrente, chegaríamos ao esdrúxulo cenário onde, em uma operação negociada de introdução de nova mercadoria em que se fixasse que, na primeira entrega, todos os produtos deveriam ser bonificados, o varejista teria estoque fisicamente repleto, mas praticamente inexistente em seus registros contábeis.

Já nos casos em que as bonificações não ocorreram em mercadorias, mas em espécie, o aumento do ativo – e consequente elevação do patrimônio líquido – é fato muito mais evidente, pois o valor acrescido é lançado diretamente a débito na conta de “disponibilidades”, demandando, em contrapartida, e reconhecimento de receita no resultado.

Logo, não há como concluir de outra forma senão a de que as bonificações, pagas em mercadoria ou em espécie, têm como contrapartida contábil o reconhecimento de receitas, as quais, por sua vez, compõem a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, nos termos do art. 1º, §1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. Descontos comerciais ou bonificação na forma de abatimento

Defende a Recorrente que os descontos comerciais por si obtidos, quaisquer sejam os contextos apresentados, também não ensejariam o reconhecimento de receitas e, por esse motivo, não haveria a incidência das contribuições ao PIS/COFINS em sua operação.

Neste ponto, entendo que a Recorrente está parcialmente fundamentada, havendo razão em sua argumentação.

Diferentemente do que ocorre com a bonificação, onde um item ingressa no estoque a “custo zero”, sujeitando-se, depois, à AVJ, sem impacto sobre o custo dos demais itens, o que ocorre no caso do recebimento de desconto comercial é um fenômeno completamente diferente, pois o abatimento está vinculado a um conjunto específico de mercadorias, discriminadas na nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor, e a um instrumento de cobrança, que normalmente é uma duplicata mercantil.

O desconto comercial, quando amparado em acordo firmado entre as partes, é sim determinante para a fixação do preço de venda por parte do fornecedor, e do custo de aquisição para o adquirente, isto porque já se sabe, no momento em que se faz o pedido, qual deve ser o percentual de abatimento a ser aplicado na operação, pois, sempre que essa se realizar, haverá X% a ser destinado à reposição de mercadorias, Y% para a entrega concentrada em centro de distribuição, Z% para disposição dos produtos nas prateleiras, e daí por diante, de forma tal que o desconto total será a somatória de todos esses termos, previamente clausulados em contrato.

Pontue-se que mesmo o desconto por pagamento “em dia”, quando incluído nessa política de desconto, também é fato que já se conhece de antemão e vinculado à venda, isto porque o pagamento tempestivo é uma das cláusulas essenciais de todo e qualquer contrato de compra e venda, sendo o atraso ou o inadimplemento exceção, ao menos do ponto de vista contratual.

Vale aqui clarificar que essa modalidade de acordo comercial é antiga e bastante conhecida no meio varejista, sendo denominada “rappel” em espanhol, ou “rebate” em inglês, e consiste na concessão/exigência de descontos progressivos e previamente acordados, onde a maior parte do percentual está vinculado a prestações que necessariamente irão ocorrer, tal como é o caso da disponibilização da mercadoria na prateleira do supermercado ou o seu transporte entre o CD e o ponto de venda, e em menor proporção, há percentual vinculado ao atingimento de metas de compra. Em ambos os casos, porém, o percentual a ser descontado já é conhecido no momento da realização do pedido, isto é, antes da emissão da nota fiscal que documentará a circulação da mercadoria.

Sendo assim, eventual questionamento sobre a pertinência do desconto só poderia ser questionada pelo fornecedor *a posteriori*, pois decorreria de fato estranho e não recorrente na atividade da varejista adquirente da mercadoria, tal como seria o caso de compra e não disponibilização dos itens na prateleira, o que não só é prejudicial ao fornecedor como também para o próprio varejista e, portanto, é bastante improvável de ocorrer.

Do ponto de vista do Direito Civil, a situação acima descrita não subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto, não se podendo, assim, falar que o negócio havido entre fornecedor e varejista esteja submetido a cláusula de condição para a concessão de descontos comerciais.

O que há, na verdade, é a vinculação do negócio jurídico a eventos futuros e certos, os quais só não ocorrerão em condição excepcional e atípica à atividade da empresa varejista, ou seja, o desconto possui cláusula de termo final, onde, quando não performadas as atividades que seriam típicas do varejista, nasceriam, em princípio, o direito à repetição do desconto anteriormente concedido:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

(...)

Art. 131. O termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito.

(...)

Art. 135. Ao termo inicial e final aplicam-se, no que couber, as disposições relativas à condição suspensiva e resolutiva.

E é nesse contexto que se aplica o item 11 do Pronunciamento CPC nº 16 (R1 – Estoques), onde se determina que “*descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição*” dos estoques, ou seja, deve-se lançar um crédito contra a conta de estoques, com contrapartida a débito no “contas a pagar”, não havendo trânsito pelo resultado:

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)

Observe-se que, por não se tratar aqui de condição, mas de termo final, pode-se dizer que se trate de “desconto incondicional”, isto é, desprovido ou não vinculado a uma condição, não sendo elemento constitutivo ou definidor dessa condição a existência do destaque desse desconto na própria nota fiscal da operação, tal como sustenta a Receita Federal em sua IN SRF nº 51/1978.

A meu ver, o desconto constante na nota fiscal é um elemento de prova forte da inexistência de condição e, por isso, trazido na mencionada IN. Evidentemente e ao contrário dos entendimentos do Fisco daí decorrentes, ele não é o único tipo de prova, podendo ser suprido por contratos comerciais em que foram estipulados os descontos, desde que acompanhados pelas

duplicatas ou comprovantes de pagamento em que o padrão estabelecido no contrato é seguindo pelas partes.

Ademais, é conveniente aqui destacar que, tipicamente, os contratos de rappel/rebate possuem cláusula onde se estabelece que o desconto só se considera cumprido se o valor constante na nota fiscal for o integral – o que traz impactos sobre o cálculo de créditos tributários passíveis de apropriação pelo varejista -, razão pela qual será difícil verificar na prática a ocorrência do destaque do desconto na própria nota fiscal emitida pelo fornecedor.

É importante, ainda, destacar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado e, nessa esteira, não é possível pretender tributar o desconto comercial que, pelos critérios determinados pelas normas contábeis em vigor, não deve transitar pelo resultado da empresa, a teor do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, embora não se tenha adotado os mesmos fundamentos destes aqui propostos, chegou a 1ª Turma à conclusão de que os descontos comerciais concedidos por fornecedores não ensejam o reconhecimento de receitas por parte dos varejistas e, por conseguinte, não haveria fato gerador para a configuração da relação jurídico-tributária.

A decisão em questão foi proferida em sessão de julgamento de 11/04/2023, tendo-se como relatora do acórdão do REsp nº 1.836.082 a 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 é 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.

Dentre os trechos que merecem destaque no voto da Ministra Regina Helena, está aquele em que se diz que *“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”*, ou seja, os motivos pelos quais o desconto é concedido não afeta a sua natureza de “desconto comercial”, razão pela qual não se deve reconhecer receita para esse tipo específico de fato jurídico.

Por fim, faz-se necessário destacar que o desconto comercial difere conceitualmente do desconto obtido no caso da liquidação antecipada de débitos com fornecedores.

Nesse específico caso, a cláusula de antecipação de recebíveis autoriza o varejista a atuar de forma similar às instituições financeiras, cobrando juros sobre o montante que antecipa ao seu fornecedor, os quais são liquidados na forma de desconto direto sobre o pagamento.

A preferência de acionamento desse desconto por parte do fornecedor que possui deficiência de caixa é uma decorrência lógico-financeira, isto porque o adquirente varejista, para compor os juros, precisa apenas se ater ao “valor do dinheiro no tempo” e ao *spread* da operação, diferentemente do que ocorreria se a antecipação fosse requerida a banco, onde, além desses elementos, haveria o acréscimo do risco de inadimplência na operação, resultando em juros maiores.

E estando esclarecido que a natureza desse específico desconto é a de juros, é claro que a contrapartida desse lançamento deve ser o reconhecimento de uma receita financeira, tal como assim procedeu a Recorrente e, por isso, não foi atuada nesse específico ponto.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Recorrente, de forma afastar a incidência das contribuições ao PIS/COFINS sobre os descontos comerciais (bonificações concedidas na forma de abatimento), restando mantidos os demais créditos que foram objeto de lançamento do auto de infração.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, Redator designado.

Com as devidas vênias, divirjo do ilustre Relator quanto ao provimento relativo aos descontos comerciais por abatimento, que no Termo de Verificação Fiscal – TVF - refere-se aos descontos obtidos por pagamento em dia, pelas razões a seguir.

Conforme mencionado no TVF (e-fls. 39/41) e conforme resposta da recorrente, os descontos obtidos eram decorrentes de acordos comerciais e podiam receber a denominação de pagamento em dia e pagamento antecipado. Ambos foram considerados receitas financeiras pela recorrente, sendo que a fiscalização apenas desconsiderou a natureza de receitas financeira para os descontos comerciais por pagamento em dia.

Antes de adentrar na situação fática descrita no TVF e no recurso voluntário, é necessário esclarecer as premissas teóricas adotadas por este relator quanto à influência de

descontos comerciais na definição da receita de venda e, conseqüentemente, no custo de aquisição.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como a Lei nº 9.718/98, dispõem que os descontos incondicionais concedidos não integram a base de cálculo das contribuições (Lei nº 9.718/98, art. 3º, §2º, inciso I, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 1º, §3º, inciso V, "a". A distinção entre descontos condicionais e incondicionais, a meu ver, é o ponto crucial para se definir se o desconto deve ser considerado como redutor da receita de venda e, portanto, redutor do custo de aquisição ou como receita operacional, seja como recuperação de custo, seja como prestação de serviço.

Salienta-se que a recuperação de custo é receita, nos termos do inciso III do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, abaixo transcrito:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Neste sentido, os Acórdãos 9303-004.608, 3402-009.941, 3302-014.566 e 9303-010.101, este último com a seguinte ementa:

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Cito ainda decisão do STJ, no mesmo sentido, conforme o AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21/05/2019, cuja ementa transcrevo abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. VALORES RESSARCIDOS NO ÂMBITO DO REINTEGRA INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.546/11. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. ART. 44 DA LEI Nº 4.506/64. INCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE ATÉ O ADVENTO DA LEI Nº 12.844/13. PRECEDENTES.

INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO FIXADO NO ERESP Nº 1.517.492/PR. DISTINGUISHING.

1. Segundo o entendimento adotado pela Segunda Turma desta Corte nos autos dos EDcl no REsp 1.462.313/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 19/12/2014 e do AgRg no REsp 1.518.688/RS, de minha relatoria, DJe 07/05/2015, os valores do REINTEGRA são passíveis de incidência do imposto de renda, até o advento da MP nº 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14, de forma que a conclusão lógica que se tem é a de que tais valores igualmente integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, que é mais ampla e inclui, a priori, ressalvadas as deduções legais, os valores relativos ao IRPJ e à CSLL, sobretudo no caso de empresas tributadas pelo lucro real na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, cuja tributação se dá com base na receita bruta mensal da pessoa jurídica, a qual, por expressa disposição do art. 44 da Lei nº 4.506/64, alhures mencionado, abrange as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões e as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

2. Somente com o advento da Lei nº 12.844/13, que incluiu o § 12 no art. 2º da Lei nº 12.546/11, é que os valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA foram excluídos expressamente da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. A inaplicabilidade, aos valores ressarcidos no âmbito do REINTEGRA, do precedente desta Corte tomado no ERESP nº 1.517.492/PR, de relatoria do Ministro Og Fernandes, relatora para acórdão Ministra Regina Helena Costa, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. É que naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais.

4. Agravo interno não provido (AgInt no REsp. 1.782.172/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 21.5.2019)

No precedente, o STJ aplicou, de forma precisa, o artigo 44 da Lei nº 4.506/64, acima transcrito.

Portanto, a natureza do desconto, se condicional ou incondicional, é essencial para se definir se estamos diante de uma redução da receita de venda e, portanto, redução do custo de aquisição, ou se estamos diante de um desconto condicional e, no caso, uma recuperação do custo, ocorrida posteriormente à compra e venda.

A Receita Federal entende que o desconto para ser considerado incondicional deve constar na nota fiscal de venda e não depender de evento posterior à emissão desses documentos, conforme Solução de Consulta COSIT nº 34/2013, abaixo parcialmente transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se 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; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2.

Excerto:

“Fundamentos

2. O item 4.2. da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece o que se entende por “descontos incondicionais”, os quais são correntemente também conhecidos como descontos comerciais (destacou-se): 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.

2.1. Os descontos incondicionais não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem parcela redutora do custo de aquisição, não configurando receita, portanto.

3. De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os descontos condicionais (também ditos descontos financeiros) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

[...]”

Por sua vez, o STF analisando a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI, em sede de repercussão geral, no RE 567.935/SC, consignou que:

“[...]”

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 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. Sendo o “valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria” a base de cálculo do imposto, tal como definida na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional – a norma complementar exigida pela alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição –, revela-se, a toda evidência, que a legislação ordinária, ao impossibilitar a dedução do desconto incondicional, como se este compusesse o preço final cobrado, acabou por disciplinar de forma inovadora a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ampliando o alcance material desse elemento da obrigação tributária para além do previsto na norma complementar competente – o Código Tributário Nacional.

[...]”

Assim, eventos ocorridos posteriores à venda do produto não podem ser considerados descontos incondicionais. No caso, a situação que se analisa é o desconto por pagamento em dia. O ilustre relator considerou que o pagamento em dia das duplicatas seria um termo final e não uma condição.

Contudo, considero justamente o contrário, ou seja, a situação de concessão do desconto quando ocorrer o pagamento em dia de duplicatas é nitidamente uma condição, nos termos do artigo 121 do Código Civil:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Por certo, a liquidação de uma duplicata no vencimento é um evento futuro e incerto e o recebimento do desconto em razão deste pagamento em dia configura uma condição suspensiva¹. Assim, enquanto não ocorrido o pagamento em dia, não há a concessão de desconto.

Na situação dos autos, não localizei documentação acerca deste tipo de contrato que pudesse infirmar a conclusão de se tratar de desconto condicional. A verificação, por amostragem, dos documentos denominados acordos comerciais 2016 e 2017 (e-fls. 307/484) indicam que se tratam “verba para composição de margem”, tratada pelo relator no tópico “1. **Recebimento de bonificação em mercadorias e em espécie**”, não se referindo à divergência aqui analisada.

Destarte, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede

ⁱ Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.