



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720020/2018-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.764 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrente SENDAS DISTRIBUIDORA S/A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP. CONCEITO DE FATURAMENTO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.

Portanto, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas quaisquer outras receitas da pessoa jurídica.

BONIFICAÇÕES. PAGAS PELOS FORNECEDORES. NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. CONTRATADAS COMO DESCONTOS. NATUREZA DE RECEITA. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

DESCONTOS COMERCIAIS PRE-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO.

Repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018. Aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, trata-se de insumo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter às glosas referentes aos fretes na transferência de produtos acabados. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que excluam da base de cálculo das exações os valores referentes às bonificações/descontos.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Contra o interessado foram lavrados autos de infração de Cofins no valor total de RS 164.894.148,35 (fls. 987/998) e PIS/Pasep no valor total de RS 35.609.344,83 (fls. 1.000/1.011), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 951/985;

A empresa apresentou impugnação de fls. 29.380/29.427, na qual alega, em síntese, que:

DIREITO:

a) Descontos e abatimentos obtidos junto a fornecedores: Presunção não comprovada de que decorreram de contraprestação de serviços disponibilizados aos fornecedores;

Saldo de Créditos de Meses Anteriores: Presunção infundada de que tais créditos teriam natureza de pagamento indevido ou a maior;

Desnecessidade de pronunciamento das nulidades apontadas no presente tópico, em caso de decisão favorável no mérito;

MÉRITO:

Inexistência de fundamento legal a sustentar o lançamento tributário;

Evidenciação nos registros contábeis como redutor do custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda - Normas contábeis brasileiras;

Descontos e abatimentos concedidos como bonificações pelos fornecedores: Comprovação dos registros contábeis como redutores do custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda;

Descontos e abatimentos concedidos como bonificações pelos fornecedores: Natureza jurídica de receitas e de redutores de custos que não tipificam receitas para fins tributários;

Definição jurídica de receita para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;

Redutores de custos que não tipificam receitas para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;

- Aplicação de alíquota zero, caso acolhida a linha sustentada pela D- Fiscalização, pois restaria caracterizada "receita" financeira;

Da legitimidade dos créditos apropriados sobre taxas administrativas de cartões de crédito e débito;

Da legitimidade dos créditos apropriados sobre fretes contratados para transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais; Caracterização como etapa da operação de venda e insumo;

Da legitimidade dos créditos declarados na Linha 21 "Outros Créditos a Descontar" das Fichas 06A e 16A e do procedimento de apropriação extemporânea;

Erro na quantificação do valor exigido: duplicidade de glosa procedida em relação ao período de apuração de dezembro/2012;

Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício;

É o breve relatório.

Em 02 de fevereiro de 2017, através do Acórdão de Impugnação n.º **09-61.607**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir as contribuições lançadas no mês de abril/2012 aos valores relacionados na tabela constante do voto do relator e manter os demais valores lançados nos autos de infração.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 10 de junho de 2019, às e-folhas 3.329.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 05 de julho de 2019, e-folhas 3.332, de e-folhas 3.333 à 3.389.

Foi alegado:

Das Nulidades:

- 0 Ausência de análise das provas produzidas em sede de impugnação;
- Saldo de Créditos de Meses Anteriores: Presunção infundada de que tais créditos teriam natureza de pagamento indevido ou a maior;

Mérito:

- Da improcedência da glosa relativa aos descontos e abatimentos concedidos como bonificações pelos fornecedores;

- Evidenciação nos registros contábeis como redutor do custo de aquisição das mercadorias adquiridas para revenda - Normas contábeis brasileiras;
- Natureza jurídica de redutores de custos que não tipificam receitas para fins tributários;
- Definição jurídica de receita para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;
- Redutores de custos que não tipificam receitas para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;
- Aplicação de alíquota zero, caso acolhida a linha sustentada pela D. DRJ, pois restaria caracterizada "receita" financeira;
- Da legitimidade dos créditos apropriados sobre taxas administrativas de cartões de crédito e débito;
- Da legitimidade dos créditos apropriados sobre fretes contratados para transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais: Caracterização como etapa da operação de venda do insumo.

PEDIDO

Ante o exposto, pede e espera a ora Recorrente seja recebido e acolhido *in totum* o presente Recurso Voluntário, para ser reformado parcialmente o V. Acórdão recorrido, reconhecendo-se a nulidade apontada na parte preliminar dessa peça recursal e, no mérito, a total procedência dos pedidos ora deduzidos.

Requer-se, outrossim, a apresentação de suas razões recursais em sustentação oral a ser realizada perante esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 17 de dezembro de 2018, às e-folhas 260.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 14 de janeiro de 2019, e-folhas 262.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foi alegado o seguinte ponto no Recurso Voluntário:

Das Nulidades:

- Descontos e abatimentos obtidos junto a fornecedores: Presunção não comprovada de que decorreram de contraprestação de serviços disponibilizados aos fornecedores;

Mérito:

- Da improcedência da glosa relativa aos descontos e abatimentos concedidos como bonificações pelos fornecedores;
- Natureza jurídica de redutores de custos que não tipificam receitas para fins tributários;
- Definição jurídica de receita para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;
- Redutores de custos que não tipificam receitas para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS;
- Aplicação de alíquota zero, caso acolhida a linha sustentada pela D. DRJ, pois restaria caracterizada "receita" financeira;
- Da legitimidade dos créditos apropriados sobre taxas administrativas de cartões de crédito e débito;
- Créditos sobre fretes. transferência de produtos acabados.

Passa-se à análise.

A preliminar - Descontos e abatimentos obtidos junto a fornecedores: Presunção não comprovada de que decorreram de contraprestação de serviços disponibilizados aos fornecedores.

A nulidade de um auto de infração somente se daria em caso de ter sido lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No caso sob exame, os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade com competência legal para fazê-lo e não há que se falar em preterição do direito de defesa pelo fato de ter sido dado à contribuinte o direito de apresentar sua impugnação, instaurando a fase litigiosa do procedimento, nos termos do disposto no art. 14 do Decreto n.º 70.235/72, e não tendo havido qualquer ato que a impedisse de apresentar na peça, todos os seus argumentos e comprovantes contrários à autuação, verifica-se que não foram feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Quanto à alegação em si, se confunde com o mérito e com ele será analisada.

- Do Mérito.

Como ponto de partida, colaciono a ementa de julgado do *leading case* RE n.º 357.950/RS, refletindo a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI N.º 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS -

SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.**

(Grifo e negrito nossos)

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Nessa linha relacional, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham sido afetadas à sistemática da repercussão geral são de observância obrigatória por este órgão administrativo de julgamento, conforme redação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, atualmente em vigor e que obriga os Conselheiros à sua aplicação:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Por oportuno, confirmam-se parágrafos do TVF:

A concentração do mercado varejista de alimentos ocorrida já de algum tempo fragilizou a situação dos fornecedores em suas negociações ante aos grandes grupos que dominam o varejo. Estes últimos, em vista do poder que a concentração lhes concede, impõem àqueles crescentes exigências.

A concessão de bonificações, mormente na forma de descontos, é exigência corrente imposta pelas grandes redes varejistas, como é o caso da fiscalizada, que se originou

justamente da associação de duas grandes redes, a Sendas S/A e o Grupo Pão de Açúcar - GPA, concentrando ainda mais o varejo de alimentos no Estado do Rio de Janeiro e amplificando o poder de negociação junto a seus fornecedores.

A imposição dos descontos decorre, mais das vezes, tão-somente do fato da rede de supermercados comercializar produto de determinada marca. Também, a exposição de produtos em locais privilegiados do mercado, a visibilidade em folhetos e propagandas diversas, dentre outras práticas, dão ensejo à negociação de descontos.

Consta no Termo de Verificação Fiscal que "a concessão de bonificações, mormente na forma de descontos, é exigência corrente imposta pelas grandes redes varejistas, como é o caso da fiscalizada, que se originou justamente da associação de duas grandes redes, a Sendas S/A e o Grupo Pão de Açúcar GPA, concentrando ainda mais o varejo de alimentos no Estado do Rio de Janeiro e amplificando o poder de negociação junto a seus fornecedores".

Às e-folhas 47, o Termo de Verificação Fiscal conclui assim o assunto:

Como o desconto em comento **não é dado na nota fiscal**, sendo contabilizado em momento posterior a sua emissão e, portanto, à venda em si, o mesmo não constitui desconto incondicional. Este, na verdade, integra o preço da mercadoria e por isso mesmo consta do documento fiscal.

Também não é desconto condicional, visto que não depende de evento futuro e incerto, a exemplo do desconto por pagamento antecipado, de natureza financeira, uma vez que obtido a partir de uma disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação de mesma natureza.

Trata-se, pois, de desconto de natureza comercial negociado antecipadamente a sua efetivação e que, em muitos casos, representa verdadeira contraprestação por serviços disponibilizados aos fornecedores, como aqueles relativos à exposição e propaganda, já citados.

Conclui-se, assim, que os alegados descontos têm a natureza de receita e, como tal, estão sujeitos à tributação do PIS e da COFINS.

(Grifo e negrito nossos)

Transcrevo excertos do Voto Condutor da DRJ/Recife, em um Processo do BOMPREGO (n.º 10480.722794/2015-59, decisão mantida no CARF - Acórdão n.º 3401-004.011, de 28/09/2017) e reproduzido no Acórdão n.º 9303-008.247 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adoto como razões de decidir:

19. Discute-se aqui se seria ou não receita da adquirente a concessão de bonificações na forma de descontos pelos fornecedores da tradicional rede de supermercados BOMPREGO, com um poder de compra indiscutível, ainda mais depois de ter sido adquirida pela gigante WAL-MART, uma das maiores empresas do mundo.

20. A exigência da concessão destas bonificações, notadamente dadas na forma de descontos ..., é prática cada vez mais corrente adotada pelas grandes redes varejistas, conhecida como cobrança de "pedágio" / "rapel".

20.1. Isto é de conhecimento geral (não se inova com fatos de domínio público). Com uma rápida pesquisa na Internet encontram-se vários artigos a respeito, como os que obtive através do GOOGLE, um deles publicado na revista EXAME, na Edição n.º 0768 - que inclusive foi matéria de capa e outro publicado no jornal O Estado de São Paulo, em 18/01/2004 ..., ambos intitulados "A Ditadura do Varejo"

O simples fato de o supermercado passar a adquirir os produtos de determinada marca pode ensejar (e, em regra, enseja) a exigência deste desconto, caracterizando-se aí o verdadeiro "pedágio".

Os exemplos talvez mais conhecidos de "parcerias" são a exposição dos produtos em locais privilegiados, as promoções e as propagandas, a realização de eventos (até, há

poucos anos atrás, desfiles de blocos carnavalescos), a presença de funcionários dos fornecedores repondo e organizando as mercadorias, mas há outros que não são visíveis, como o chamado “enxoval de novas lojas”, que consiste em bonificações para o custeio da abertura de novos pontos de venda, todos eles figurando, de uma ou de outra forma, nos "Acordos Comerciais"

que são a nossa melhor fonte de análise da natureza dos mesmos ...

Não é arriscado dizer que hoje o setor de compras é mais importante para os grandes varejistas que o setor de vendas. O preço de venda é pautado pela concorrência. As vantagens obtidas nas compras é que fazem a grande diferença.

Colocado este panorama, vamos à discussão sobre a inclusão ou não destas bonificações, via descontos, na base de cálculo das contribuições.

A Constituição Federal de 1988 previa, em seu art. 195, I, a competência tributária da União para instituir uma contribuição para a seguridade social sobre o faturamento, competência esta que foi alargada pela Emenda Constitucional n.º 20/98, para englobar “a receita ou o faturamento” - tudo combinado, no caso da Contribuição para o PIS, com o art. 239.

Certamente não foi por um motivo sem maior importância que esta mudança foi implementada, já que demandou uma Emenda à Constituição Federal.

Quis o constituinte derivado que as contribuições em tela - as quais, em conjunto, têm enorme peso na arrecadação federal e são de importância capital para a saúde, previdência e assistência social - tivessem o maior campo de incidência possível (obviamente respeitados outros princípios constitucionais, dentro de uma interpretação sistemática), abrangendo todos os ingressos na pessoa jurídica que se subsumissem ao conceito de receita, e não só o faturamento, definido, basicamente, como venda de bens e serviços.

Mesmo não sendo a doutrina fonte do Direito, são bastante razoáveis alguns dos argumentos vazados nas citações trazidas na Impugnação. Receitas são, efetivamente, acréscimos ao patrimônio.

Mas o patrimônio pode ser tanto acrescido pelo aumento do ativo, sem contrapartida no passivo, como pela redução do passivo, sem contrapartida no ativo.

Francisco Velter e Luiz Roberto Missaglia (in Manual de Contabilidade, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas:

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro). Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

23.2. Então, pouco importa se a receita é auferida em decorrência de um pagamento feito por um cliente ou de um desconto dado por um fornecedor.

Ainda sobre o conceito de receita, não vejo que exista um “conceitofiscal”, apartado do econômico, pois a lei não diz que este conceito abrange todos os ingressos classificados como tal na contabilidade, independentemente da sua natureza.

O avesso é que é verdadeiro: o que impera, para a identificação da matéria tributável, é a natureza do ingresso, independentemente da denominação utilizada na sua contabilização.

E os Auditores-Fiscais em nenhum momento dizem que incluíram lançamentos na base de cálculo somente porque eles estão contabilizados no grupo das receitas; fizeram-no porque entenderam que têm natureza de receitas.

(...)

De todo modo, desprezando a forma, o que interessa à solução da lide é se as rubricas incluídas na base de cálculo pelos autuantes têm ou não natureza de receita.

A discussão versa muito sobre a dicotomia desconto “incondicional” x desconto “condicional”. O desconto incondicional deve constar da Nota Fiscal e o desconto condicional depende da implementação de uma condição futura e incerta.

In casu, nenhuma destas condições se verifica. Que natureza, então, teriam estes descontos ??

Pelos contratos, acompanhados da forma de contabilização e pagamento (que, repito, são nossa fonte primeira e mais rica de análise), vê-se que não se trata, na realidade, de um só desconto, ou seja, de um só “tipo”.

Mas uma coisa é absolutamente inconteste (ainda que não tivéssemos os contratos): condicional, nenhum deles é. O contribuinte repisa por diversas vezes que já sabe exatamente quanto vai ter de desconto se comprar da Empresa X, pois isto já está acertado previamente: em contrato. Se o período de vigência do contrato, por exemplo, é o ano de 20YZ e a soma dos descontos nele previstos é de 10 %, o BOMPREGO sabe que qualquer compra que fizer àquele fornecedor naquele ano (seja uma, seja dez, seja mil, não há número de pedidos estabelecido) terá este desconto, tanto é que, de imediato, assim que a mercadoria entra, já registra o valor líquido como o efetivo custo, lançando parcelas do desconto, por “tipo”, em rubricas próprias.

Perfeitamente caracterizado, então, está que a concessão do desconto independe de qualquer evento, futuro e incerto.

Afasta-se desde logo também a alegação, ainda que a título de eventualidade, de que seriam descontos financeiros, ou seja, admitindo-se que fossem receitas, seriam receitas financeiras (sujeitas, à época, à alíquota zero).

Sendo elas decorrentes de um desconto, a existência de um condicionante lhe é intrínseca, como ocorre no tradicionalíssimo desconto pelo pagamento antecipado - é posterior à venda e não há certeza de que ele ocorra.

Ao contrário do que muitos pensam, o desconto puramente comercial obtido não é receita financeira. Receita financeira é aquela decorrente de algum investimento financeiro. Pode ser uma aplicação em um fundo de investimentos, um empréstimo (mútuo) ou um pagamento antecipado. Tudo é decorrente da disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação (lato sensu) financeira.

Nos restaria, então, somente uma opção: os descontos seriam incondicionais. Assim, deveriam constar da Nota Fiscal.

O desconto incondicional é expressamente excluído da base de cálculo das contribuições (devidas pelo fornecedor), mas nem precisaria o legislador fazê-lo, pois desconto concedido incondicionalmente, na realidade, não é desconto: é preço e, como tal, tem que constar da Nota Fiscal e não pode depender de evento posterior à emissão do documento.

A IN/SRF n.º 51/78, efetivamente, definiu descontos incondicionais da seguinte forma:

4.2 - 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.

E, conjecturando, não consigo ver razão plausível para a existência desta figura nas relações comerciais, a não ser na época dos famigerados congelamentos de preços, em que alguns vendedores colocavam na Nota Fiscal um preço bem superior ao realmente praticado, com um desconto - muitas vezes absurdo -, para poder depois,

disfarçadamente, promover um reajuste (esta inclusive foi uma das razões que levou à combatida inclusão na base de cálculo do IPI dos descontos incondicionais, pela Lei n.º 7.798/89).

O argumento utilizado pela Impugnante de que não figura, ainda que incondicional, o desconto na Nota Fiscal, para que os outros fornecedores não tomem conhecimento das condições dadas aos seu concorrentes, para fins comerciais, não deixa de ser plausível (ainda que esta prática não garanta que estas informações não “vazem”, pois muita gente que hoje trabalha - amanhã não trabalha mais - no BOMPREGO e no seu fornecedor têm acesso a estas informações, inclusive por outros meios, como os próprios Contratos).

Mas, para fins tributários, a mercadoria está sendo vendida pelo valor líquido, e, “maquiado” na forma de desconto, está o ganho previamente obtido em contratos comerciais, nos percentuais que o fornecedor aceita “contribuir”.

Não há sentido em se falar em redução do custo de aquisição se o desconto não estiver na Nota Fiscal. Uma coisa está umbilicalmente ligada à outra.

É o que diz a Solução de Consulta Cosit n.º 34, de 21/11/2013, que tem por uma das bases a já citada IN/SRF n.º 51/78:

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

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redatoras 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 n.º 8.981, de 1995, art. 31; Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF n.º 51, de 1978, item

4.2.

Como são operacionalizados os descontos em discussão?

Exemplificando (creio que, já à exaustão), a Nota Fiscal do fornecedor é emitida pelo valor “cheio”, de RS 10.000,00, mas o BOMPREGO já sabe que pagará somente RS 8.000,00, pois teria pactuado previamente, em contrato, a concessão, pelo vendedor, de uma bonificação, a um ou demais títulos, na forma de um desconto total de 20 %. A diferença, de RS 2.000,00, é contabilizada, de imediato (assim que a mercadoria é recebida) em uma ou mais contas do grupo das receitas.

O desconto então não é dado na Nota Fiscal. Não preenche, portanto, um dos requisitos básicos para que seja considerado incondicional.

Para o fornecedor seria mais vantajoso emitir a Nota Fiscal pelo valor líquido, pois aí o desconto de RS 2.000,00 não comporia a base de cálculo das contribuições (por ele devidas).

Por outro lado, o custo resulta menor para o adquirente quando o desconto não consta da Nota Fiscal e o creditamento PIS/Cofins, quando cabível, se dá pelo valor “cheio” (RS 10.000,00), prática confirmada pela Fiscalização e demonstrada e comprovada pelo próprio contribuinte, no conjunto documental que trouxe extemporaneamente.

Quer então o BOMPREGO “o melhor dos mundos”: que os valores recebidos através de descontos não sejam tributados (no adquirente, pois no fornecedor o são), mas que os

mesmos gerem créditos - repiso, quando cabível, em função da mercadoria adquirida - das mesmas contribuições.

E como são contabilizados estes descontos ??

Se fosse mera redução do custo de aquisição, qual a razão de distribuir este desconto em diversas contas, a grande maioria de receitas ?? A resposta está nos Contratos.

Lá vemos que, na realidade, o desconto é composto de diversas parcelas, com características bastante específicas. Tratemos aqui das que interessam ao caso concreto.

(Grifo e negrito nossos)

Assim, as verbas em pauta são indubitavelmente receitas da recorrente, posto que:

- é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento, como estabelece o citado doutrinador; e não de desconto, como quer fazer crer a recorrente;
- a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e
- é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

Não se trata de presunção. Os valores em pauta estão relacionados a custos, a despesas; o que é também característica de receita: para se gerar receita a empresa há de incorrer em custos de aquisição, produção, etc.

E tal natureza lhe cabe, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil", como determina o art. 1º das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Aplicação de alíquota zero, caso acolhida a linha sustentada pela D. DRJ, pois restaria caracterizada "receita" financeira.

É alegado nos itens 108 e 110 do Recurso Voluntário:

Se, por hipótese, for aceita a premissa firmada pela D. Fiscalização, de que os descontos e abatimentos obtidos em negociações com os fornecedores têm a natureza de receitas, o fato é que, mesmo nesse cenário (aceito apenas para fins de argumentação), a exigência fiscal também não se sustenta.

Isto porque, se a contrapartida do lançamento contábil de redução do passivo não fosse a crédito de estoque em face de sua natureza de ajuste de preços (como prescreve, repita-se, o CPC nº 16), então ela necessariamente deveria ser lançada a título de receita financeira.

Em outras palavras, registrando-se uma redução no passivo, especificamente no saldo da dívida com fornecedores, ter-se-ia, pela natureza de desconto, uma receita financeira.

Os descontos financeiros, por definição (*"Introdução à Contabilidade"*, São Paulo: Ed. Atlas, 2003, p. 159), decorrem do pagamento antecipado de um título ou em função do cumprimento de prazo estipulado pelo fornecedor.

Ou seja, 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).

Já os descontos analisados neste processo nada têm de financeiros; estes são decorrentes dos mais diversos motivos, como o crescimento de vendas, facilidades de logística,

atividades de marketing, comemoração de aniversários de lojas, inauguração de lojas, etc. Nada relacionado a uma antecipação do pagamento.

O raciocínio "por exclusão" da recorrente, mostra-se raso. Na verdade, o que se demonstra é que, se as verbas em questão não se enquadram em qualquer das únicas duas categorias de desconto, classificação trazida pela recorrente, é porque não são descontos.

Por fim, arrola decisões recentes do CARF, as quais vão no mesmo sentido do presente voto, trazendo além das emendas, trechos da fundamentação do voto vencedor da decisão da Câmara Superior:

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO. As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.

(CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 1º Turma Ordinária, Ac. 3401-003.443, de 28/03/2017, redator designado Conselheiro Rosaldo Trevisan).

COFINS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

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

(CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 1º Turma Ordinária, Ac. 3401-003.419, de 28/03/2017, redator designado Conselheiro André Henrique Lemos).

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA.

Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES.

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

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-003.515, de 15/03/2017, redator designado Conselheiro Júlio César Alves Ramos).

Portanto, nesse ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

- Das taxas administrativas de cartões

O Acórdão de Impugnação assim tratou o assunto, às folhas 09 daquele documento:

Entendo que mesmo com a nova definição do conceito de insumos estabelecida pelo STJ, as taxas administrativas de cartões de crédito e débito não se configuram como insumos.

Como já se disse, a análise deve se feita considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Como a própria empresa esclarece em sua peça de defesa, ela "*é pessoa jurídica de direito privado e, na data da ocorrência dos supostos fatos geradores objeto do presente processo, possuía como principal objeto social a comercialização de produtos manufaturados, semimanufaturados ou 'in natura', nacionais ou estrangeiros, de todo e qualquer gênero e espécie, natureza ou qualidade*".

Ora, o uso de cartão de crédito e/ou débito nas operações de venda da manifestante não é imprescindível para que essas vendas se efetuem. Ou seja, a empresa pode efetuar suas vendas sem a utilização desses cartões.

O objetivo de utilizá-los é tão somente o interesse da empresa em aumentar o volume de suas vendas.

Assim, entendo que as taxas pagas pela empresa para usar cartões de crédito/débito não podem gerar o crédito pretendido.

O fato é que o setor varejista não produz bem e também não presta serviços. Logo, a atividade exercida é incompatível com o conceito de insumo para as Contribuições referentes ao PIS e da COFINS.

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 N° 4006, DE 20 DE FEVEREIRO DE 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMO. INEXISTÊNCIA. Para fins de apuração de créditos da **Cofins, não há insumos na atividade de venda a varejo.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 100, DE 9 DE ABRIL DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei n° 10.833, de 2003, art. 3º, II; e Parecer Normativo Cosit n° 5, de 2018.

- Créditos sobre fretes. transferência de produtos acabados.

Prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento pela possibilidade de aproveitamento do crédito de PIS não-cumulativos decorrentes das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

Nesse íterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 - pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Reverto aqui meu entendimento para se adequar ao esposado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Revertida a glosa.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para reverter a seguinte glosa: créditos sobre fretes na transferência de produtos acabados.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 15 do Acórdão n.º 3302-007.764 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15563.720020/2018-30