MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.901678/2018-04

Processo nº	16327.901678/2018-04
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-012.328 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de agosto de 2023
Recorrente	MIDWAY S.A.- CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/05/2015

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Após a publicação da MP nº 135/03, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, a declaração de compensação passou a se constituir em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, ficando o lançamento de ofício limitado à imposição de multa isolada.

RECEITA TRIBUTÁVEL. CONCEITO JURÍDICO. RECEITA PARA FINS DE DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS. CONCEITO CONTÁBIL. NÃO EQUIVALÊNCIA.

O conceito jurídico-constitucional de receita tributável, acolhido pela alínea "b" do inciso I do art. 195 da CF, não se confunde com o conceito contábil. Apesar de a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas poder ser utilizada como ponto de partida para a determinação da base de cálculo das Contribuições, ela não subordina a tributação.

CONCEITO DE RECEITA. EFETIVO INGRESSO PATRIMONIAL NOVO.

A pactuação da forma de recebimento dos valores acordados constitui forma de composição da transação, motivo pelo qual a definição do montante tributável não pode ser dissociada desse contexto. Os descontos concedidos não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins, posto que não guardam correlação com o conceito vinculado ao efetivo ingresso financeiro positivo ao patrimônio do contribuinte.

BASÉ DE CÁLCULO. DESCONTOS. REDUTORES DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, a redução dos encargos financeiros para os débitos em atraso se enquadram como descontos incondicionais, constando desde logo dos contratos de

renegociação. As reduções estão previstas no contrato de renegociação e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos, Marcos Roberto da Silva e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-012.325, de 23 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 16327.901679/2018-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Marcos Roberto da Silva (Presidente), Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Nos termos do art. 58, §5º do Anexo II do RICARF, o Conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho não votou tendo em vista que os Conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles terem proferido seus votos na sessão de julgamento do dia 29/06/2023 no período da manhã.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao PER/DCOMP nº 00677.21607.190118.1.3.04-7976, no valor de R$ 443.720,00 relativo a crédito relacionado a pagamento indevido ou a Maior da COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, segundo Acórdão nº 108-001.368, conforme Ementa:

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

Original

Data do fato gerador: 31/05/2015

DISPENSA DE EMENTA.

Acórdão sem ementa, em cumprimento ao disposto no art. 2º da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral homologação da compensação, solicitando, em síntese:

> "...requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e integralmente provido, para o fim de reformar o v. Acórdão recorrido e, assim, reconhecer a totalidade do crédito utilizado nas compensações em discussão nestes autos, com a sua consequente homologação para fins de extinção dos créditos tributários pertinentes e posterior encerramento e arquivamento deste processo administrativo.
>
> 127. Ad argumentandum, ainda que não se entenda pelo cancelamento integral da exigência em discussão, requer-se, ao menos, seja dado parcial provimento ao presente Recurso Voluntário, para cancelar a exigência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre as multas impostas.
>
> 128. Também ad argumentandum, ainda que não se entenda pelo cancelamento integral da exigência em discussão, requer-se, ao menos, seja dado parcial provimento ao presente Recurso Voluntário, para sobrestar o presente feito até o trânsito em julgado administrativo do PA nº 16327.720173/2020-57.
>
> 129. A Recorrente reitera o seu pedido de diligência, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com o intuito de atestar a origem do crédito e sua devida escrituração das DCTFs retificadoras, cujas informações prevalecem sobre as informações da DCTF original.
>
> 130. Ademais, a Recorrente protesta ainda pela produção de todas e quaisquer provas que se fizerem necessárias para demonstrar a procedência de seu direito, inclusive pela posterior e oportuna juntada de documentos que possam trazer à tona a verdade material dos fatos.
>
> 131. Por fim, a Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral oportunamente perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Original

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à tempestividade e ao conhecimento**,** transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

> O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Quanto ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

> Como Redator ad hoc, sirvo-me da minuta de voto vencedor disponibilizada pela redatora designada, Conselheira Carolina Machado Freire Martins, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.
>
> Com as devidas vênias ao ilustríssimo Relator que, como de praxe, elaborou voto extremamente bem fundamentado, durante os frutíferos debates travados por ocasião da conclusão do julgamento, foi aberta divergência, que levou o colegiado, por maioria, à conclusão diversa quanto ao provimento do recurso.
>
> Cediço que no tocante à base de cálculo do PIS e da COFINS toma-se a receita como parâmetro inafastável de acordo com os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.883/2003, sendo definida pela Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 606.107/RS, como o "*ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*, cuja aferição está relacionada única e exclusivamente à pessoa do contribuinte.
>
> Na mesma linha, quando saiu vencido no julgamento do citado RE 586.482, o ministro Celso de Mello salientou que valores não recebidos não poderiam configurar receita, "*revelando-se inábeis a compor a própria base de cálculo" (...), cuja noção foi definida por esta Corte como sendo de receita efetivamente auferida*".
>
> Por pertinente, merece ser delineado a distinção com aquele caso, não apenas porque não se está diante de um inadimplemento, mas de adimplemento da obrigação em atraso, com o pagamento a menor por liberalidade da instituição, mas também porque, respeitosamente, há uma confusa e imprecisa menção agregada e quase inseparável dos termos "fato gerador", critério material e base de cálculo, sabidamente distintos.

Original

Precisas são as colocações de Alfredo Augusto Becker, no cuidado no reflexo de expressões jurídicas adotadas nas premissas para conclusões:

Deve-se tomar extremo cuidado na escolha e no uso de vocábulos e expressões jurídicas. A impropriedade de expressões facilmente desencadeará no cérebro reflexos condicionados àquela impropriedade, fazendo-o raciocinar com ideias errôneas que servem de premissas para conclusões.[1]

Com efeito, não basta a ocorrência do evento previsto como critério material no mundo dos fatos que faz surgir a obrigação de pagar o tributo – neste caso a prestação de serviços financeiros, o mesmo deve ser confirmado pelo critério quantitativo estabelecido para definição do montante pecuniário a ser recolhido pelo sujeito passivo.

Conforme conceituada por Aires Fernandino Barreto a base de cálculo diz respeito à "*descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilita a quantificação da grandeza financeira do fato tributário*".[2]

Sobre a função mensuradora da base de cálculo, intimamente relacionada ao elemento presuntivo de riqueza apontado no critério material, profícuas as colocações de Bruno Santos Lins Oliveira:

Nota-se um padrão nas conceituações feitas pelos renomados juristas, elenca- se a base de cálculo como uma grandeza voltada a dimensionar o próprio critério material, ou seja, reconhece-se um imprescindível vínculo entre a base de cálculo e o critério material.

Ora, nem poderia ser diferente, voltada a base de cálculo a determinar o valor que deverá ser pago pelo sujeito passivo, é fundamental que o fato por ela indicado tenha estreita relação com o signo presuntivo de riqueza traçado no critério material da regra-matriz de incidência tributária.

Essa é o que se chama de função mensuradora da base de cálculo, qual seja, a de "medir as proporções reais do fato", conectando-se ao evento tributário para estipular qual a manifestação de riqueza servirá para definir o quantum tributário.[3]

Sendo que, como dito, nas contribuições, o montante sobre qual incidirá o tributo alcança o valor efetivamente acrescido ao patrimônio com a prestação do serviço ou fabricação do produto. Logo, se os descontos representam uma diminuição do ingresso financeiro, a receita não foi aferida integralmente. Devem, portanto, ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

Daí porque não pode ser considerado irrelevante se os valores comprovadamente não adentraram o caixa da Recorrente. Como também, não se pode vincular a adoção do regime de competência à incidência das contribuições, tendo em vista que, como bem pontuado por Rodrigo Schwartz

[1] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário . 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 318.
[2] BARRETO, Aires Fernandino. ISS na constituição e na lei. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 597.
[3] Artigo disponível em: https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/194/106

Original

"*o objeto da tributação é a operação lastreada pelo lançamento contábil, e não o registro*".[4]

Exigir o reconhecimento da receita acontece na data em que foi firmado um contrato, não pode significar exigir do contribuinte o pagamento, e ainda no valor inicialmente pactuado, independentemente do pagamento ter sido ou não efetivado neste período, e em qual valor.

Em suma, a ocorrência do fato gerador das contribuições se vincula ao momento do aperfeiçoamento do contrato, motivo pelo qual o adimplemento em atraso, como evento posterior, realmente não interfere na verificação do critério material. Entretanto, é elemento inseparável em relação à apuração correta da base de cálculo, cuja conformação legal e constitucional está associada a um ingresso novo.

Por conseguinte, durante a apuração o valor final deve levar em consideração eventuais descontos, abatimentos, créditos, entre outros. Essa é a disciplina constante do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 30 acerca da mensuração da receita:

O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador

Dessarte, ainda que exista uma série de dispositivos legais sobre como deve ser calculado o valor devido a título de contribuição, não se pode contrapor a estrutura elementar traçada na alínea "b" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal. Ou seja, não se pode obstaculizar a realização de ajustes na receita – para a composição da base de cálculo, restrita ao ingresso financeiro confirmado no caso concreto.

Para além de digressões teóricas no tocante aos conceitos jurídico e contábil de receita, é certo que determinados elementos do negócio jurídico convergem, forçosamente, para seu correto dimensionamento, e podem ensejar a necessidade de ajustes. Assim, não é possível impor ao contribuinte uma apuração estática, tendo em vista que o cálculo perpassa não apenas pelo valor inicialmente previsto para a transação, por exemplo, como também pelas cláusulas e condições contratuais e/ou pelas práticas daquele negócio.

Há, portanto, um montante determinável, que se torna determinado, tão somente no momento do efetivo ingresso, que pode ocorrer em importe inferior aquele originalmente pactuado, por exemplo. É exatamente o contexto fático dos autos.

No presente caso, a Recorrente é instituição financeira, cuja receita operacional é composta "*principalmente por juros outros encargos pactuados nas operações financeiras que realiza junto aos seus clientes*."

O cerne da controvérsia gira em torno da concessão promovida após terem decorridos 60 dias do vencimento das obrigações, uma vez que nas

[4] Disponível: https://www.mnadvocacia.com.br/tributacao-do-pis-cofins-sobre-as-bonificacoes-e-os-descontos-incondicionais/

Original

renegociações, os valores dos encargos financeiros que deveriam incidir sobre o valor em aberto são reduzidos, bem como há definição de novos prazos para vencimento da obrigação:

> 9. Decorridos 60 dias do vencimento das obrigações, a Recorrente inicia tratativas para renegociar os débitos com os seus devedores. Nas renegociações, a Recorrente acorda a redução dos valores dos encargos financeiros, bem como novos prazos para vencimento da obrigação (repactuação da dívida).
>
> 10. A Recorrente não exige o cumprimento de qualquer condição específica para a concessão desses descontos e mantém registro documental organizado da sua concessão – **o que os caracteriza como incondicionados e autoriza a sua exclusão da base de cálculo da COFINS,** nos termos expressos do artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 27.11.1998 ("Lei 9.718/98")4.

Havendo a repactuação da dívida, pela qual há um pagamento inferior ao estabelecido no contrato original, sendo que os descontos são registrados nos respectivos contratos de renegociação e em controles digitais internos. Isso porque, em relação às contribuições, o valor não pode ser apurado no momento do nascimento da obrigação tributária, qual seja a prestação do serviço em abstrato.

Por tudo isso, entendo que esta parcela redutora sequer tem natureza jurídica e contábil de receita, de modo que não poderia compor a base de cálculo das contribuições.

Para além disso, é possível reconhecer ainda natureza de descontos incondicionais, conforme defendido pela Recorrente, cuja exclusão da base de cálculo é expressamente autorizada pelo artigo 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98:

> 79. Os valores dos descontos incondicionados concedidos nas renegociações sequer transitaram pelo caixa da Recorrente. Isto é, nunca houve ingresso – nem mesmo temporário – dos valores dos descontos no patrimônio da Recorrente, razão pela qual não podem ser considerados receita tributável pela COFINS.
>
> 80. Nas mais diversas definições acerca do conceito jurídico-tributário de "receita", têm-se, em comum, três elementos essenciais que o caracterizam, a saber: (i) incorporação de valores de maneira positiva; (ii) definitividade em relação à incorporação desses valores ao patrimônio; e (iii) relação causal entre tais valores e as atividades sociais desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Sobre a matéria, verifica-se nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 a seguinte disposição:

> Art. 1º. A Contribuição para o PIS/COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
>
> (...)
>
> § 3 o . Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:
>
> (...)
>
> V - referentes a:

Original

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Por pertinente, destaca-se o enunciado do art. 121, do Código Civil, que considera condição a cláusula derivada, exclusivamente, da vontade das partes, subordinando-se o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

Nesse arranjo, ainda que venha prevalecendo uma dualidade prejudicialmente simplificadora para avaliar realidades negociais cada vez mais complexas, descontos condicionados seriam parcelas redutoras do preço de venda cuja concessão depende de evento futuro e incerto, a ser verificado após a conclusão do negócio. Já os descontos incondicionados, seriam parcelas redutoras do preço, cuja concessão NÃO depende de evento futuro e incerto.

Como regra, ara ser considerado incondicional, a parcela redutora deve constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, independentemente de qualquer evento posterior à emissão desses documentos".

Especificamente em relação à Recorrente, a instância de piso entendeu que os descontos concedidos não poderiam ser considerados incondicionais, na medida em que não constam dos documentos iniciais das operações de crédito e financiamento.

No entanto, deve-se considerar a especificidade e singularidade do negócio, bem como a existência de instrumentos contratuais distintos, cuja redução na contrapartida financeira venha a ser enquadrada como desconto, avaliando-se ainda a presença ou não de condicionantes.

Neste caso, a meu ver, segue-se a regra dos descontos incondicionais, pois, automaticamente transcorrido o prazo de 60 dias, há uma renegociação com a supressão de encargos financeiros, sendo da essência deste segundo instrumento uma "bonificação contratual", ou seja, a redução do valor que deveria ser recebido dos clientes em atraso, sem que se verifique a exigência de qualquer condição após a conclusão da repactuação.

Conforme doutrina constante do recurso, para Hugo de Brito Machado, *"considera-se incondicional o desconto quando o mesmo não fica a depender de evento futuro e incerto. É o caso, por exemplo, de desconto para pagamento a vista."*

Na realidade ora em análise, não depende de evento futuro e incerto o desconto para os clientes com débitos em atraso após prazo pré-fixado de 60 dias. Os descontos são previstos e oferecidos em razão de cláusulas previamente estabelecidas, e resultam na supressão de encargos financeiros que impactam o valor final daquela operação, não devendo ser incluídos na base de cálculo das contribuições. Logo, não dependem de qualquer evento futuro e incerto, assim como estão devidamente previstos nos documentos emitidos pela contribuinte.

Por derradeiro, de acordo com o art. 110 do CTN[5], na esfera tributária não se pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Nesse sentido, cirúrgica a colocação constante de outro

[5] 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.

Original

artigo escrito por Rodrigo Schwarts, extremamente importante para a construção do presente voto:

O importante é que se tenha em mente que o documento fiscal é um indicativo, não determinante, do preço praticado na operação. A receita decorrente do contrato de compra e venda é subordinada à disciplina dos negócios jurídicos. Assim, o preço "*não tem de ser desde logo, preço determinado. Basta que, desde logo, seja determinável*"[5], como ensina Pontes de Miranda. **Desse modo, se o valor da nota for incompatível com o valor pelo qual a obrigação é extinta, este prevalece perante aquele, porquanto só se leva à tributação o montante que efetivamente expressa a mutação patrimonial concreta e efetiva, quando realizado.** Entendimento contrário, veja-se, também representaria a alteração da definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado, para fins do dimensionamento do conceito de receita aplicável ao caso, o que não se admite também por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional. [6]

O mesmo autor registra ainda que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região[7], afastou a exigência das contribuições após ter sido demonstrado, mediante produção de prova pericial, que os benefícios concedidos repercutiram diretamente no valor final das operações realizadas, justificando a exclusão destes valores da base de cálculo do PIS/COFINS.

Acerca da jurisprudência do CARF, é possível encontrar entendimento minoritário no âmbito deste conselho, cuja corrente vencida na CSRF foi conduzida pela Ilustre Conselheira Vanessa Marini Cecconello (Acordão n.º 9303-010.101) que, por sua vez, fez referência ao voto elaborado pela também Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama no Acordão nº 9303-003.515, nos seguintes termos:

Descontos obtidos (constantes das contas: "desconto incondicional baixa de preço", "desconto incondicional – quebra" e "descontos obtidos fornecedores/outro")

Tendo em vista que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita".

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é "o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Acrescentou, ainda, a Relatora que a

[6] Disponível em: https://www.mnadvocacia.com.br/os-descontos-condicionais-e-as-repercussoes-no-pis-e-cofins-parte-1/

[7] TRF-4 – Apelação Cível Nº 5000077-63.2010.4.04.7100. Relatora Luciane Amaral Corrêa Munch. Data de julgamento: 16/10/2013.
TRF-4 – APL: 50027215720164047103 RS 5002721-57.2016.404.7103, Relator: Jorge Antonio Maurique, Data de Julgamento: 05/04/2017.

Original

contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário.

...

De outro lado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o "aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade".

O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12. Conforme consta no item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil: Mensuração da receita 9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. 10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11: Mensuração de estoque 9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor. Custos do estoque 10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. 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. (grifou-se)

Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, os descontos comerciais, por estarem vinculados às operações de aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

Nessa esteira, uma vez que também se deve identificar a natureza jurídica das vantagens obtidas pela Recorrente nas concessões feitas pelos seus fornecedores no cumprimento dos acordos comerciais, importa estabelecer o conceito de "bonificações", as quais possuem rigorosamente o mesmo regime jurídico dos descontos comerciais. A matéria foi tratada com propriedade pelo ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, ao proferir o acórdão recorrido nº 3402002.210, o qual se reproduz em parte, passando a

Original

integrar as razões deste voto: [...] **as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de "rebache de preço" ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais**. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar. [...] Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC nºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM nºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei nº 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei nº 6.404/76 – LSA´s.), **resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade**. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de "desconto incondicional) e do comprador. Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, consequentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das entidades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser tratados com redutores de custos, excluídos que estão das receitas. [...] (grifou-se)

O entendimento da Ciência Contábil de que a bonificação ou desconto comercial devem ser classificados como redução de custo, exerce influência no Direito Tributário, em especial no tema quanto à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS.

Essa interpretação decorre das normas contidas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), in verbis:

...

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras. Nessa linha relacional, importa consignar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes

Original

estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Na análise jurídica de cada lançamento da sociedade deverá prevalecer a essência sobre a forma, que, em outras palavras, significa averiguar-se se aquela grandeza é ou não receita.

...

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador. Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer está-se diante de redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica.

Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bem, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

...

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque. Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

...

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo nº 10480720722201062, que passa a integrar as presentes razões

Original

de decidir: [...] Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas: Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora; Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens. Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário. **Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação. Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.** Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", da Lei 10.637/02 e art. 1º, §3º, inciso V, alínea "a", da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

...

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento, à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal. Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que "são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos."

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos. Tanto é assim, que a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Em linha eventual, para a hipótese de ser interpretar que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoa da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS.

Nesse raciocínio, são compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas. Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das

Original

contribuições ao PIS e à COFINS. **Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo**".

Nada obstante a divergência teórica divergente no tocante ao conceito de condição imposta ao desconto, como também ao enquadramento como receita, há certa convergência no tocante à necessidade de comprovação da natureza das operações em discussão:

O problema que se apresenta é que temos uma defesa genérica no Recurso Voluntário, centrada na discussão teórica sobre o conceito de receita, sem a preocupação de caracterizar adequadamente os eventos que compõem cada conta contábil e, principalmente, sem trazer aos autos a documentação que seria essencial para provar a tese que defende. Ao menos deveria a recorrente ter instruído seu Recurso com o contrato firmado com a montadora, para o esclarecimento sobre a natureza dessa relação comercial e, consequentemente, da natureza dos valores recebidos pela concessionária, e com os registros contábeis das operações que se analisa, no intuito de provar que os ingressos são contabilizados de acordo com a sua defesa. (Acórdão nº 3002000.363 – Turma Extraordinária / 2ª Turma. Sessão de 16/08/2018. Conselheira Relatora Larissa Nunes Girard)

Apesar disso, na análise do caso concreto em julgamento, enfatizo que é preciso verificar, no conjunto das alegações e provas apresentadas pela Recorrente, quais são as receitas não operacionais a serem passíveis de exclusão. **A despeito da alegação, a Recorrente não apresentou nenhuma comprovação da natureza das operações comerciais hábeis a suportar seu direito. A Recorrente teve a oportunidade para comprovar a origem e demonstrar que as receitas não se encontravam vinculadas às atividades operacionais, contudo apenas pautou-se em teoria nada acrescentando para comprovação, como por exemplo com os contratos firmados junto à montadora. Ante a falta de provas, não é possível o reconhecimento do direito creditório**. (Acórdão nº 3003-002.025 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária. Sessão de 19/10/2021. Conselheira Relatora Ariene d'Arc Diniz e Amaral)

No presente caso, os valores inicialmente previstos pela Recorrente como receita, portanto, foram um indicativo que não veio a se confirmar no momento do recebimento tomando, como base o efetivo desembolso pelo cliente. O reflexo da redução dos encargos financeiros na base de cálculo das contribuições, portanto, é inquestionável.

Isto posto, entendo que a partir do teor dos instrumentos firmados no presente caso, é possível validar a alegação de que os mesmos se enquadram como descontos incondicionais de modo que não possuem natureza jurídica e contábil de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS.

Por conseguinte, as respectivas compensações devem ser homologadas, afastando-se ainda a aplicação de multa e incidência de juros moratórios.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Original

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Original