



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720008/2012-12
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.807 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. SÚMULA.

É devida a incidência dos juros de mora, à taxa referencial SELIC, sobre a multa de ofício, consoante enunciado da Súmula CARF n.º 108.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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.

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 e às mercadorias bonificadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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.

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 e às mercadorias bonificadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam os membros do colegiado, ainda, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen e Gilson Macedo Rosenberg Filho. No mérito, por unanimidade de votos, deu-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, por maioria de votos, negou-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencida as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão nº 3401-003.419**, de 22 de fevereiro de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para manter o lançamento em relação às bonificações com caráter contraprestacional ou de cunho

comercial; e afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PIS/PASEP. 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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. LANÇAMENTO. APLICAÇÃO.

A aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios à taxa Selic encontra amparo na legislação ordinária, falecendo competência a este conselho administrativo para examinar aventada abusividade destes consectários ou mesmo aspectos de sua legalidade e/ou constitucionalidade, consoante Súmulas CARF nºs 2 e 4.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

A multa de ofício, dada a sua natureza de penalidade, pela leitura das disposições do art. 161 do Código Tributário Nacional, não compõe o crédito tributário, para a finalidade de incidir os juros de mora sobre esse consectário, o que se confirma pelo teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96 e arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/02, que limitam sua aplicação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação às contas 53000000 (bonificações células), 53100000 (bonificações nacionais), 53100100 (garantido nacional), 53200000 (bonificação margem garantida), 53400000 (inserção

comercial), 53400002 (recuperação pay back), e 53900900 (bonificação abertura), vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por unanimidade, para acolher o resultado da diligência, e para manter o lançamento em relação às demais contas; e (c) por maioria, para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Henrique Lemos, no que se refere à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(grifo nosso)

Não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Para comprovar a divergência, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 9101-01.191 e 9202-01.991.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho S/N.º - 4ª Câmara, de 12 de abril de 2017, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para rediscussão da matéria com relação à possibilidade de aplicação e juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Registre-se que à época da prolação do despacho de exame de admissibilidade, não havia sido aprovada a Súmula CARF n.º 108, que tem preceito no mesmo sentido da pretensão recursal da Fazenda Nacional.

De outro lado, o Contribuinte também interpôs recurso especial de divergência quanto às seguintes matérias: (i) exigência das contribuições do PIS e da COFINS sobre os saldos negativos das contas de bonificação; e (ii) exigência das contribuições do PIS e da COFINS sobre as bonificações com descontos em geral. Para comprovação do dissenso interpretativo e jurisprudencial, a Recorrente trouxe como paradigmas os acórdãos n.º CSRF/01-05.531 (i) e 3403-00.393 e 3402-005.299 (b), respectivamente.

Em sede de exame de admissibilidade, conforme despacho S/N.º - 4ª Câmara, de 22 de maio de 2019, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção, foi dado seguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão quanto à (ii) exigência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre as **bonificações com descontos em geral**, com fulcro tão somente no segundo paradigma, o Acórdão n.º **3402-005.299**. Com relação ao primeiro paradigma (Acórdão n.º 3403-00.393) concluiu o exame de admissibilidade pela sua imprestabilidade, em razão da ausência de similitude fática com o caso dos autos.

Não foi admitido o recurso especial quanto à matéria (i) exigência das contribuições do PIS e da COFINS sobre os saldos negativos das contas de bonificação, pois ausente a comprovação de divergência jurisprudencial.

Na mesma oportunidade, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, postulando, no mérito, a sua negativa de provimento.

Devidamente intimada da interposição do recurso especial pelo Contribuinte, a Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões postulando seja negado provimento ao apelo especial quanto à incidência de PIS e COFINS sobre as bonificações.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo portanto ter prosseguimento.

2 Mérito

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, matéria submetida à julgamento do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada no dia 03 de outubro de 2018, resultando na edição da Súmula CARF n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do art. 45, inciso VI do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF n.º 343/2015, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros, razão pela qual é de ser reconhecida a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Por aplicação da Súmula CARF nº 108, dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a incidência dos juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Com relação ao recurso especial do Contribuinte, a controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à definição da natureza dos valores relativos às bonificações com descontos em geral, obtidos dos fornecedores (constantes das contas: “desconto incondicional baixa de preço”, “desconto incondicional – quebra” e “descontos obtidos fornecedores/outro”); para fins de composição da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS no ano-calendário de 2007.

Por meio do recurso especial, o Contribuinte CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. insurge-se em face da decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário, alegando divergência com relação à possibilidade de não incidência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das bonificações obtidas com descontos em geral.

O ponto principal a ser verificado é se os valores relativos às bonificações decorrentes dos descontos obtidos pelo Sujeito Passivo junto aos seus fornecedores, integram ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativas no ano-calendário de 2007. No lançamento efetuado pela Fiscalização, houve a inclusão parcial dos valores registrados nas contas do Grupo 53 (Bonificações) na apuração dos tributos lançados.

Nos termos consignados pelo acórdão recorrido, “relatou a fiscalização que as contas desse grupo contábil albergam as bonificações recebidas dos respectivos fornecedores pelo posicionamento de mercadorias em locais “estratégicos” nas dependências das lojas (53.000.000 – Bonificações-Células); espaços privilegiados referentes ao posicionamento de mercadorias, pe., ponta de gôndola, ponto extra, etc. (53.100.000 – Bonificações Nacionais); entradas de novos produtos com garantia (para o adquirente) de margem de lucro (53.100.100 – Garantido Nacional); garantia de margens de lucros (do adquirente) a produtos já inseridos nas lojas (53.200.000 – Bonificação Margem Garantida); reposição de produtos deteriorados (53.300.000); divulgação de mercadorias em tablóides e publicidade (53.400.000 – Inserção Comercial); recuperação de bonificações não cobradas em competências anteriores (53.400.002 – Recuperação Pay Back); e verba disponibilizada para abertura de novas lojas, reformas de lojas e reembolso de custo com distribuição (53.900.900 Bonificação-Abertura)”.

Por entender que os referidos valores se constituem como receita da atividade empresarial do Sujeito Passivo, houve o lançamento pela Autoridade Fiscal dos valores entendidos como devidos sobre as receitas não incluídas nas bases de cálculo, consoante fundamentos lançados no Termo de Verificação Fiscal.

O entendimento da Fiscalização foi referendado pelas decisões de 1ª e 2ª instâncias no presente processo administrativo, sendo agora objeto de análise por meio de recurso especial.

No acórdão recorrido restou consolidado o entendimento segundo o qual 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. Foi consignado, pelo acórdão recorrido, que:

[...]

A percepção de bonificações vinculadas ao posicionamento de produtos em locais privilegiados das lojas ou das prateleiras, a reposição de produtos deteriorados e a divulgação de mercadorias em encartes promocionais e a publicidade, sem qualquer margem de dúvida, amoldam-se com perfeição ao conceito de prestação de serviço apresentado pelo recorrente, onde há um esforço humano (o posicionamento de produtos nos supermercados, a sua reposição e a publicidade) empreendido por alguém (o recorrente) em favor de outrem (fornecedor) em decorrência de contrato com conteúdo econômico (a bonificação).

[...]

O fato dos contratos firmados intitulem essas verbas como “bonificação” ou “desconto” em nada altera o raciocínio até aqui exposto, ao passo que a sua definição jurídica não é pautada pelo título que se lhe dá, mas pela sua efetiva natureza jurídica, que, nos presentes autos, em meu entendimento, é de prestação de serviço.

[...]

Feitas essas ponderações, necessário se faz estabelecer conceitos e premissas que nortearão o julgamento do tema, iniciando-se pelo tratamento que deve ser conferido aos valores relativos às bonificações de caráter contraprestacional ou de cunho comercial.

2.2.1 Bonificações de caráter contraprestacional ou de cunho comercial

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 contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários,

mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor

acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

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 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, conseqüentemente, 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*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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.

Portanto, o conteúdo dos institutos custo e receita, grandezas de natureza econômica, devem ser interpretados pelas regras que lhes são próprias, não podendo ser alteradas para o único fim da incidência tributária. Nessa senda, é do Direito Privado, por meio da Legislação Societária, a competência para dar a definição de custo e receita, para isso sendo ainda relevante o disposto no Decreto-Lei nº. 1.598/77, *in verbis*:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.” (grifou-se)

Por sua vez, a legislação comercial ou societária, para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos elementos componentes das demonstrações financeiras, ampara-se nos Princípios e Normas Contábeis, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76 Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre

eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

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 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.

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

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

Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico. E a redução de custo não equivale a geração de receita.

O regime jurídico aplicável às bonificações em mercadorias é o mesmo dos descontos comerciais, pois ambos são tratados nos CPC's nºs 16 e 30, referendados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, respectivamente, além de conterem na sua essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenchendo o conceito de bonificação.

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 bens, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

Nesse diapasão, os contratos celebrados entre a ora Recorrida e os seus fornecedores, que preveem regras para aumento das vendas, atendem a objetivos mútuos das partes. São nítidos acordos comerciais que estabelecem regras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não havendo prestação de serviços de uma parte a outra, ou mesmo previsão de penalidade do Sujeito Passivo a ser aplicada ao fornecedor se cometer alguma infração. São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas.

Prosseguindo-se, dos termos contratuais, nota-se haver a concessão dos descontos comerciais e/ou bonificações se atendidos os requisitos ali estabelecidos. A sistemática adotada nos contratos enquadra-se no conceito de bonificações ou descontos comerciais, os quais não estão abrangidos pelo conceito de receitas, mas delas devem ser deduzidos por serem redutores de estoque, tudo conforme disposto no art. 177 da Lei nº. 6.404/76, nos CPC's nºs 16 e 30 e nas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009.

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.

Conclui-se que: (i) os contratos entabulados pela Recorrente com os seus fornecedores, por serem lícitos e livremente pactuados pelas partes, devem ter seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico; (ii) o conteúdo econômico dos referidos pactos consiste na redução de custos dos produtos adquiridos pelo Sujeito Passivo em decorrência dos acordos, não podendo subsistir a autuação para incidência de PIS e COFINS sobre montantes que não são receitas da pessoa jurídica e (iii) as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Sujeito Passivo com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste, pois os mesmos caracterizar-se-iam como descontos incondicionais.

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 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.

E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de

cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

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.

É de se lembrar ainda que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS –

não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo.

Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156/SP de relatoria do Ministro Humberto Martins assim ementado (Grifos Meus):

“TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os “descontos concedidos incondicionais”.

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.”

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 - RS 2014/01878520 sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

“DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, “a”, da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03). No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

Logo, os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes merecem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos em parte, somente para fins de prequestionamento (fl. 1834).

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 535, II, do CPC, do art. 123 do CTN, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, do art. 1º, § 3º, V, alínea "a", das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003.

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de “descontos incondicionais”, a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora. Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, e-STJ)

Contraminuta apresentada às fls. 18971906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

Constato que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007;

e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.).

Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, conseqüentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

Frisa-se que, como bem observado pela magistrada a quo, inexistente controvérsia acerca do direito material, qual seja, a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS dos valores relativos aos descontos incondicionais.

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN nº 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

Importante ressaltar que não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas.

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrados nas operações de compra e venda.

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo: Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à

restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 18071.809, eSTJ)

[...]"

Com efeito, essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78.

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC nº 1170/2009:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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”.

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 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".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

Receita

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso devem-se qualificar os abatimentos recebidos como receitas financeiras, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004, vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto nº 5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15.

Ora, tendo em vista que o presente caso envolve o período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, deve-se considerar as disposições dos Decretos acima referidos.

Segue abaixo transcrição dos termos do Decreto 5.164/04, publicado no DOU de 30.7.04:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Brasília, 30 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 30.7.2004 Edição Extra”

Transcreve-se, ainda, o teor do Decreto nº 5.442/05, que revogou o Decreto 5.164/04:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o Decreto no 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Brasília, 9 de maio de 2005; 184º da Independência e 117º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antonio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 9.5.2005 Edição extra.”

Com tais dispositivos, torna-se claro também que se não fossem enquadrados como desconto incondicional – deveriam ser tratados, a rigor, como receita financeira. O que, em respeito à sistemática do PIS e Cofins observada pelo sujeito passivo, no presente caso, considerando o período em discussão, deve-se aplicar a alíquota zero dessas contribuições às referidas receitas financeiras.

No entanto, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

3 Dispositivo

Diante do exposto, são conhecidos os recursos especiais da Fazenda Nacional e do Contribuinte para, no mérito:

(i) dar-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício conforme a Súmula CARF nº 108; e

(ii) dar-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para afastar a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os valores recebidos a título de bonificações de caráter contraprestacional ou de cunho comercial.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Fl. 23 do Acórdão n.º 9303-013.807 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16561.720008/2012-12

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Redator designado.

Em que pese o alentado e bem fundamentado voto da i. conselheira relatora, peço vênua para dela divergir com relação à incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas..

Essa matéria não é nova no Colegiado e para fundamentar minha decisão, trago à Baila a *ratio decidendi* do Acórdão nº 9303-005.849, de 17 de outubro de 2017, que tratou da questão com maestria e reflete o posicionamento vencedor, *verbis*:

Em síntese, a fiscalização constatou a imposição de práticas comerciais genericamente denominadas de "RAPEL" (uma espécie de pedágio, imposto por grandes redes de supermercados, de diversas exigências a seus fornecedores, em dinheiro ou em mercadorias, sobre as compras que aqueles fazem, para melhor disposição dos produtos dentro da loja -prateleira, publicidade, etc). Assim, o lançamento decorre da não inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições, via de regra mediante o artifício da redução dos montantes efetivamente pagos aos fornecedores, especificamente em três contas: propaganda, descontos obtidos e mercadorias bonificadas.

A matéria não é nova neste Colegiado Administrativo.

Sobre o tema, já nos pronunciamos noutro processo administrativo, em julgamento proferido na Câmara baixa. A matéria era a mesma, mas envolvia uma rede de farmácia.

Contudo, como os fatos delineados nos autos são idênticos aos que enfrentados no processo administrativo nº 11080.736083/2012-94, porque, embora se refira a um supermercadista diverso, envolvem as mesmas práticas, servimo-nos, como razão de decidir, para negar provimento ao recurso especial, dos fundamentos adotados pelo AFRFB CLAUDIO LOSSE, il. relator do Acórdão DRJ/REC nº 11-53.476, de 22/06/2016, que assim discorreu sobre a matéria:

"I. Não inclusão na base de cálculo das bonificações recebidas via descontos

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.

A exigência da concessão destas bonificações, notadamente dadas na forma de descontos (frise-se que as bonificações em mercadorias **não** estão contempladas na autuação), é prática cada vez mais corrente adotada pelas grandes redes varejistas, conhecida como cobrança de "pedágio" /"rappel".

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 nº 0768 - que inclusive foi matéria de capa (fls. 1.563 a 1.567), e outro publicado no jornal O Estado de São Paulo, em 18/01/2004 (fls. 1.568 e 1.569), 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" trazidos como exemplo, que são a nossa melhor fonte de análise da natureza dos mesmos (o que ainda será abordado, com mais detalhes, de forma analítica).

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 nº 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.

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 "conceito fiscal", 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.

Todas as contas objeto de autuação são do grupo das receitas e, o nome de seis das sete é "RECEITA. Se a empresa entende que o ingresso não é receita, porque contabilizá-lo desta forma? Diz a impugnante que é "para fins gerenciais". Se não for para confundir os gerentes (seria uma aberração), só pode ser para eles saberem onde devem alocar aqueles recursos.

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 nº 51/78, efetivamente, definiu descontos incondicionais da seguinte forma (grifei):

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 nº 7.798/89).

29.3. 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 seus 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 BOMPREÇO 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 nº 34, de 21/11/2013, que tem por uma das bases a já citada IN/SRF nº 51/78 (grifei):

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.

Como são operacionalizados os descontos em discussão?

Exemplificando (creio que, já à exaustão), a Nota Fiscal do fornecedor é emitida pelo valor "cheio", de R\$ 10.000,00, mas o BOMPREGO já sabe que pagará somente R\$ 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 R\$ 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 R\$ 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" (R\$ 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 ??

32.1. 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.

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

1) **PA** - Bonificação por Pedido de Compra: Este é o verdadeiro "Pedágio", ou seja, "Quanto você me dá para se tornar meu fornecedor ??", e não está vinculado a qualquer quantidade, ou seja, como já dito, pode ser feito naquele ano um pedido, dez, mil, tanto faz, o desconto é o mesmo. Esta parcela, conforme exemplos trazidos pelo contribuinte, é a contabilizada na CONTA "DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO".

2) **DM** - Desconto por Mercadoria Defeituosa/Danificada: Esta é a parcela registrada na CONTA "RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLOUÇÃO", com todas as características de um verdadeiro "prêmio de seguro" (veremos, mais adiante, que ausente de qualquer risco, para o BOMPREGO). Pactua-se, em troca do desconto, que o supermercado compromete-se a não exigir indenização pelo fato de que um item apresentou defeito ou avariou-se (não estou aqui "fantasiando" - dizendo que é um contrato de seguro, no seu sentido formal -, mas o desconto previamente e incondicionalmente pactuado serve ao mesmo propósito: cobrar um valor "X" para que se cubram todos os eventuais custos com eventos futuros "Y", que são imprevisíveis, podendo superar em muito o valor "X" ou nem virem a acontecer - e, estatisticamente, há vantagem para as seguradoras, senão não haveria tantas mundo afora).

3) **Verbas de Propaganda** - Neste caso, o fornecedor tem tanto a opção de contribuir em dinheiro "vivo" ou em percentual, podendo ser sobre o valor de cada nota, sobre todas as lojas, sobre cada loja, sobre cada tipo de loja, podendo, o fornecedor regional indicar determinadas lojas. Esta parcela, nos exemplos trazidos, é registrada na CONTA "RECEITAS DE PROMOÇÕES".

4) **Verbas de Aniversário e Inaugurações** - *Mutatis mutandis*, vale o mesmo dito para as Verbas de Propaganda.

Vê-se, assim, que todas "tem endereço definido", ou seja: **ou são comissões; ou são prêmios; ou são custeio, direto ou indireto, das atividades do BOMPREGO**. Isto, sem dúvida, não é mera redução de custos. É receita, sim, tributável.

Assim, não por acaso estes ganhos são alocados em diversas contas de receita. É para fins gerenciais, sim, mas para que o gestor saiba de quanto dispõe em cada rubrica, para fazer o seu planejamento.

Mais gritante é quando o BOMPREGO dá a opção de a contribuição ser em dinheiro "vivo" ou na forma de descontos. Ora, pagamento em dinheiro é custeio (direto) e, se há a opção de sê-lo feito na forma de descontos, estes

também o são (somente que de forma indireta). Se tanto faz ser em dinheiro ou em desconto, "**desconto = dinheiro**", ou seja, **tudo é custeio**. Lógica pura e simples.

E o próprio contribuinte reconhece isto de forma explícita, quando explica o que seriam os valores registrados na CONTA 420312 -RECEITAS DE PROMOÇÕES (vide Subitem 3.2.1. do Relatório), ao dizer que "**São meramente bonificações concedidas sem a realização de compras com os fornecedores, participação em publicidade, aniversário, conforme acordo comercial firmado**".

Se o financiamento for em dinheiro ninguém discute que é tributável, pois é um ganho, recebido "na veia". Por que os descontos, que são mera opção à contribuição em dinheiro, não o seriam ??

Ainda, dentro da mesma linha de pensamento, imagine-se que o BOMPREGO precisa despendar R\$ 100.000,00 para realizar um evento. Se este valor fosse retirado do obtido com as vendas de produtos, estas, da mesma forma, comporiam a base de cálculo das contribuições. Ninguém também discute isto. Por que, sendo a mesma disponibilidade decorrente de uma bonificação dada pelo fornecedor, ainda mais com "endereço certo", ela não seria tributável ??

Dentre as contas objeto da autuação, vislumbro que apenas uma delas poderia dar margem a dúvida: "DESCONTOS PROGRAMA PAGAMENTO", na qual, como já vimos, á registrada a "Bonificação por Pedido de Compra (PA)".

Na realidade, o que gera mais dúvida é o nome da Conta Contábil, pois a expressão "Programa Pagamento" parece remeter a condições especiais de pagamento ou ao típico desconto financeiro pela antecipação do pagamento, mas esta interpretação é logo afastada pelo fato do desconto não ser condicional e corresponder a uma parcela específica denominada "Bonificação por Pedido de Compra". O percentual é fixo; basta o BOMPREGO passar a pedir qualquer coisa ao fornecedor que o receberá.

Em uma visão tradicional e mais ampla, este desconto está mais para uma comissão sobre vendas. Numa visão mais pragmática, um verdadeiro "Pedágio" - "Pague para se utilizar das minhas lojas" (não deixa também de ser uma comissão de vendas, ainda que *sui generes*).

A tentativa de obter o melhor preço possível na mesa de negociação vem desde a pré-história, mas o que vemos estampado nos contratos "ganha-perde" analisados é algo relativamente novo - que inclusive não é abertamente admitido pelos supermercados, pois é prática execrada pelo mercado. Assim, o assunto ainda não foi suficientemente dissecado pela doutrina e pela jurisprudência.

E não é de se estranhar que surja algo diferente (cada vez mais, no ritmo que as coisas se desenvolvem hoje em dia), que não se enquadra perfeitamente em nenhuma das categorias "tradicionais", porque as relações comerciais entre as grandes redes varejistas e os seus fornecedores têm características muito peculiares.

Não sou eu quem está aqui a inventar novas categorias de descontos. Quem se reinventa é o mercado. Quando a Lei Complementar nº 07/70 instituiu o Programa de Integração Social, os supermercados começavam a despontar no

Brasil: comprávamos ainda no armazém da esquina ou na feira. De lá para cá, houve uma inversão de papéis. Antes a indústria ditava as regras; hoje é o varejo que o faz. Do outro lado da mesa de negociação efetivamente estão outros gigantes, como NESTLÉ e AMBEV, mas a "queda-de-braço" tem pendido, há um bom tempo, para o lado dos supermercados (as indústrias têm cada vez mais procurado alternativas que não passem pelas prateleiras dos grandes varejistas - como a pulverização das vendas para as lojas de conveniência/vizinhança/farmácias -, mas os grandes ainda têm importância capital).

Tanto isto é verdade que é notório que são os varejistas os maiores responsáveis pelo controle da inflação, pela feroz concorrência que praticam, em um ramo no qual as margens de lucro são muito estreitas.

Com a estabilização da economia (isto, há algum tempo), grandes conglomerados multinacionais passaram a investir no Brasil, adquirindo a maior parte das tradicionais redes locais. A concentração do varejo então se tornou uma grande "dor de cabeça" para os fabricantes - em especial os menores (muitas vezes nem tão menores assim), que dependem dos supermercados para escoar a sua produção e terem "visibilidade", e aí têm que se submeter a crescentes exigências, chegando até a vender sistematicamente com prejuízo para as maiores redes e mesmo a abrir mão de suas marcas - em detrimento da dos supermercados, ou, ao final, não "suportando a situação", virem até a ser adquiridos por eles.

E os industriais detentores das grandes marcas enfrentam ainda outro problema, que é a proliferação de marcas concorrentes (até mesmo, como já dito, as marcas dos próprios supermercados, que mandam industrializar produtos de grande giro por encomenda). Antigamente, LEITE MOÇA era sinônimo de leite condensado e BRAHMA era sinônimo de cerveja. Não é mais assim, então, mesmos estes fabricantes não têm este poder todo de negociação que se pensa, frente aos "ditadores do varejo".

No primeiro dos contratos analisados, celebrado com a BIMBO DO BRASIL - que, conforme pesquisa feita por mim no Google, em notícia de agosto de 2014, é filial da maior empresa de panificação do mundo (no Brasil, é detentora das marcas de produtos como pães Pullman, Nutrella e Plus Vita) -, já vemos, repiso, que se trata de um contrato-padrão - em que não há propriamente um pacto, mas uma adesão no qual o aderente é chamado genericamente de "parceiro-fornecedor" (e, somente na amostragem trazida, também se encontram fornecedores bastante conhecidos, como LATICÍNIO FACO, YAKULT e EDITORA ABRIL).

Esta "parceria" significa que a cada compra e venda não existe somente a obrigação do fornecedor de entregar o bem e do varejista de pagar o preço, mas também de o vendedor pagar um "pedágio" (ou comissão, como queiram) e ainda colaborar no custeio das atividades do comprador.

O fornecedor (se quiser se manter no mercado) não é tão livre assim para escolher se quer celebrar o contrato (melhor dizendo - se quer "colaborar"), mas para que e com quanto vai contribuir, dentro de um "menu" de opções pré-estabelecido pelo comprador.

É uma parceria bastante *sui generis*, pois lendo cuidadosamente o contrato, **não se encontra uma cláusula sequer que dê direitos ao "parceiro-fornecedor"**.

Na parte que trata dos promotores, por exemplo, o BOMPREGO "*permite que o Parceiro-Fornecedor utilize promotores, seus funcionários, devidamente treinados para manutenção e abastecimento dos produtos ... no estoque e na área de vendas de cada unidade ... (grifei)*". O quantitativo de promotores, os locais em que irão atuar, os dias e o quantitativo de horas diárias, tudo é colocado no contrato, cabendo o controle de horas trabalhadas ao fornecedor, que terá que indenizar o BOMPREGO em valor equivalente às horas não cumpridas (ou seja, "permite-se" que alguém trabalhe de graça para você, livre de qualquer responsabilidade trabalhista previdenciária ou civil, e ainda sujeito a reparação, se o trabalhador gratuito não cumprir o horário - que ainda tem que ser controlado por quem cede o serviço).

Outro exemplo (quase todas as disposições o são) de quanto é leonino o contrato, é a cláusula que estabelece que "*toda e qualquer redução de impostos e contribuições, assim como benefícios fiscais, que reflitam diretamente na formação do preço, devem ter como contrapartida a respectiva redução no preço final de venda*" e, no caso de não ser repassado para o preço, "*caberá ao BOMPREGO apurar o respectivo valor e abater diretamente no pagamento próximo ou futuro*" (é uma verdadeira autuação fiscal !!).

O desconto relativo a acordo de não-devolução, como já visto, é peculiar, pois tem características de contrato de seguro. Só que, após a leitura deste contrato, ele fica ainda mais peculiar (se é assim que se chama uma negociação em que uma das partes nunca perde), pois, se as quebras avarias, etc., forem aquém do valor pactuado, "*fica por isto mesmo*"; se forem superiores, o parceiro-fornecedor tem que arcar com a diferença.

Como já dito, penso que os descontos ligados tão-somente ao fatado varejista passar a vender determinada marca, são, sim, "pedágios" (na visão tradicional, comissões de vendas).

No caso da disponibilização de locais privilegiados nas gôndolas para a colocação dos produtos de determinada marca, em que o desconto é conhecido como "bônus de display" ou tarifa "*pay to stay*" (pague para ficar), estamos diante de uma verdadeira locação.

Em alguns casos, o financiamento puro e simples (e até direto, quando em dinheiro), sem uma contraprestação, é inconteste, como acontece com as Verbas de Aniversário e Inaugurações/Reinaugurações.

Em outros, há uma mitigação de financiamento com valor pago em troca de uma contraprestação, como é o caso das Verbas de Propaganda.

Assim, algumas destas "bonificações" também podem ser vistas como tendo uma natureza contraprestacional, o que pode ser traduzido, em termos bastante simples, como "Me dê um desconto X que eu te faço Y".

Os serviços de propaganda efetivamente são visíveis nas inserções comerciais na televisão, nos folhetos e em eventos - como o "Bloco da Parceria", que saía todos os domingos de Carnaval aqui em Recife, no qual se utilizavam camisetas com a marca BOMPREGO e diversas outras, justamente as "parceiras".

Na minha visão, no entanto, falta um componente essencial para que se veja nestas relações comerciais uma prestação de serviços, na concepção tradicional: **não há correspondência econômica necessária entre o valor pago e o serviço prestado.**

O contrato-padrão traz campos em branco a serem preenchidos pelo fornecedor, com valores ou percentuais sobre as notas fiscais, **sem estabelecer quanto será a contrapartida** (nada garante, por exemplo, que seus produtos figurem em todos os folhetos promocionais, ou uma vez por mês, ou uma vez por ano; isto fica a critério do BOMPREGO, de acordo, fundamentalmente, com os seus interesses). É como se fosse a contribuição para um "fundo".

Não há como negar que há também interesse dos fornecedores nesta "Parceria" (um tanto "forçada", mas não deixa de ser), pois, obviamente, eles precisam de alguém que venda, e cada vez mais e com mais abrangência territorial, os seus produtos. E a visibilidade trazida pelo fato de estarem como se em uma vitrine, nas prateleiras de uma grande rede varejista ou nos seus folders de propaganda ou até na televisão, indiscutivelmente é desejada por qualquer fabricante que seja, tomando o lugar dos seus concorrentes e promovendo a fidelização da clientela.

E, a depender do evento, é muito importante a participação de quem pretende ser um dos destaques no mercado.

Mas, para o BOMPREGO (que é o que nos interessa) o objetivo é sempre o mesmo: alavancar o seu crescimento e a sua lucratividade.

As organizações fazem propaganda também dos seus fornecedores, é verdade, mas não necessariamente visando o interesse dos mesmos. No caso de uma varejista que vende de tudo, ele precisa colocar algum produto na grande maioria das suas propagandas (à exceção das puramente institucionais), senão elas não fazem sentido. E a propaganda, na mais das vezes, é somente um chamariz para que o cliente venha até a loja, para comprar o que quer que seja (é perfeitamente possível que na venda dos produtos anunciados não haja vantagem, ou até prejuízo).

O varejista não está lá tão preocupado com o que acontece com os seus fornecedores, pois seu mercado não é como de uma concessionária de veículos, que depende de um único fabricante (se ele "afundar", ela vai junto).

É evidente que todo supermercado quer e precisa ter produtos da NESTLÉ em suas prateleiras. Mas se a NESTLÉ desaparecer (ou for vendida a preços pouco competitivos), outra toma seu lugar. Ao invés de LEITE MOÇA, o BOMPREGO vai vender bem mais LEITE ITAMBÉ, ou qualquer outro (que talvez até lhe financie com mais "vontade").

A preocupação do WAL-MART é com o CARREFOUR, com o PÃO DE AÇÚCAR.

De toda forma, seja comissão de vendas, seja para simples custeio, seja também em troca de alguma prestação, são receitas, tributáveis.

E, na seara tributária não é só prevalente, como determinante, a tipicidade, pois o comando legal não comporta discricionariedade, devendo o agente fiscal - sob pena de responsabilidade funcional -, identificada a ocorrência de um fato que

se subsume precisamente à hipótese de incidência abstratamente prevista na lei, lançar o tributo, se já não tiver o contribuinte cumprido com a obrigação tributária (arts. 3º, 142 e 150 do CTN).

Sendo assim, não importa para o Direito Tributário o manto sobre o qual está envolta uma transação comercial, mas se, em sua essência, encerra ou não um fato imponible, razão pela qual **há que ser mantida, na íntegra, esta parcela da autuação."**

De ressaltar que o entendimento plasmado no voto acima transcrito foi mantido pela Câmara baixa, em julgamento que restou consubstanciado no Acórdão nº 3401-004.011, de 28/09/2017, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. *Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.*

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA.

DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO.

IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ICMS SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA

SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

Ementa:

COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos

a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

COFINS. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO.

IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

COFINS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada. (grifamos)

O acórdão reproduzido abarca todas as rubricas que geralmente se enfrenta quando nos deparamos com o tema “bonificação” no segmento específico de supermercados, seja atacadista ou varejista. Por esse motivo, entendo totalmente aplicável a lide posta nos autos, *mutatis mutandis*.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenburg Filho

