



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.720034/2014-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.147 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2016
Matéria PIS e COFINS
Recorrente PROFARMA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTO COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativo.

A contribuição será devida sobre qualquer receita, independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito de restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTO COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não cumulativo.

A contribuição será devida sobre qualquer receita, independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito de restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços).

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto acompanhou o relator pelas conclusões. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Efetuiu sustentação oral pela Recorrente a Dra. Vivian Casanova de Carvalho Eskenazi, OAB/RJ nº 128.556.

Relatório

1. Trata-se de Auto de Infração que tem por escopo a exigência de contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) referentes ao ano de 2009, exações essas cujo valores, acrescidos de multa e juros, resultam, respectivamente, nas importâncias de R\$ 4.333.790,46 e R\$ 19.961.701,35.

2. Importante registrar que a Recorrente é uma empresa que atua no *comércio atacadista e na distribuição de produtos farmacêuticos, cosméticos e similares e produtos de perfumaria*. Não obstante, também apresenta como objeto social a participação no capital social de outras sociedades e, ainda, a prestação de serviços de operações logísticas.

3. Ademais, consoante se observa do procedimento fiscalizatório que precedeu a presente autuação, a Recorrente foi intimada para apresentar determinados documentos fiscais e, ato contínuo, para esclarecer a natureza das receitas registradas contabilmente com as rubricas "verbas de operação logística". Tais receitas foram registradas na linha 02 da ficha 07-A do DICON (conta contábil 36012002 - "Receitas financeiras/Verbas operações logística").

4. Segundo a Recorrente, tais receitas seriam descontos comerciais concedidos pela indústria farmacêutica (fornecedora dos produtos comercializados e distribuídos pela Recorrente), descontos esses que se materializavam mediante a bonificação

em mercadorias, descontos comerciais, descontos em duplicatas e, ainda, mediante depósito em dinheiro.

5. Para esclarecer melhor a motivação do presente Auto de Infração, convém neste momento dar um passo atrás e entender melhor o mercado em que a Recorrente está inserida, de modo a viabilizar a sua análise sob uma perspectiva holística. Nesse sentido, não é demais lembrar determinadas práticas comerciais perpetradas entre os grandes laboratórios farmacêuticos (indústria farmacêutica) e as empresas comerciais atacadistas e distribuidoras, dentre elas a Recorrente. Assim, com objetivos variados¹, é comum que a indústria farmacêutica utilize mecanismos comerciais no sentido de estimular a venda dos seus produtos pelas empresas atacadistas, como é o caso da Recorrente.

6. Uma das técnicas sobreditas é objeto de análise no presente Auto de Infração. Segundo consta dos autos, a Recorrente adquiria produtos de indústrias farmacêuticas pelo valor padrão praticado no mercado. Todavia, fazia a revenda destes produtos por um montante abaixo daquele normalmente praticado na revenda, reduzindo, por conseguinte, sua margem de lucro. Em contrapartida, posteriormente a tal revenda, a Recorrente recebia da indústria farmacêutica bonificações ou descontos comerciais, de modo a recompor a sua margem de lucro mediante a redução do custo de aquisição da mercadoria vendida.

7. A prática comercial alhures sumarizada era materializada contabilmente, conforme se observa de trecho do Termo de Verificação Fiscal a seguir transcrito:

(...).

Num primeiro momento, o registro dessas verbas seria feito pela área de Vendas ou de Marketing a débito de uma conta de Fornecedor, atrelada a um código com nome e CNPJ, que alimenta um módulo de Contas a Pagar, e a crédito de uma conta transitória dentro de um grupo de fornecedor no balanço: Transitória Fornecedores Verba Empresa, no primeiro caso, e Transitória Fornecedores Verbas de Propaganda, no segundo.

Num segundo momento, quando ocorre o pagamento da verba por parte do Laboratório (fornecedor) a conta Fornecedor é creditada contra a conta Banco Conta Movimento ou contra a conta de Estoque Revenda (no caso de pagamento em mercadorias). Segue-se um outro lançamento a débito da conta Transitória Fornecedores Verba Empresa em contrapartida à conta 36012002 - Receitas Financeiras/Verba Operação Logística ou na conta 21012092 - Transitória Fornecedores Verbas a Apropriar que disponibiliza a verba para gastos em ações de marketing, conforme o caso.

Num terceiro momento, o registro da apropriação das verbas a contas de resultado é feito pela área contábil no qual a conta 36012002 - Receitas Financeiras/Verba Operação Logística é debitada contra a conta 21012092 - Transitória Fornecedores Verbas a Apropriar para fins de reclassificação da verba. A partir de então a verba poderá a ser creditada em três contas:

a) 32011005 - CMV (no caso de Bonificação em Mercadorias);

b) 36012002 - Receitas Financeiras/Verbas Operação Logística (no caso de ressarcimento do desconto adicional concedido aos Clientes);

c) 33081003 - Outras Receitas Despesas Operac/Outras Desp O (Receita de Verbas Outras - Ações de Marketing)

O exame dos registros ao longo do ano na conta 36012002 revelou que frequentemente, após o registro dessas verbas de operação logística como receitas, valores expressivos eram de novo revertidos para as contas transitórias de passivo, diminuindo o saldo da conta em questão, o que ocasionou a redução da base de cálculo do PIS e da Cofins.

(...).(fls. 566/567).

8. Em suma e empregando as próprias palavras do Recorrente desenvolvidas em sua Impugnação:

...a Impugnante sempre oferecia à tributação antecipadamente as parcelas da redução de preço concedida aos clientes em função dos seus acordos comerciais e na medida do recebimento das bonificações e descontos comerciais dos fornecedores, com exceção quando recebidos em dinheiro, tratava de excluir esses valores da conta receita, para fins de não incidência do PIS e da COFINS, visto que, por sua natureza, não poderiam receber o tratamento tributário aplicável às receitas. (fl. 1.085).

09. Nesse sentido, por entender que tais valores apresentam natureza de redutor de custo de aquisição e não faturamento/receita, a Recorrente não sujeitou tal importe à incidência do PIS e da COFINS.

10. Acontece que, para a fiscalização, a prática desenvolvida pela Recorrente não se enquadraria no conceito de bonificações ou descontos comerciais para fins de redução de custo, mas sim em uma típica prestação de serviço realizada pela Recorrente em favor de uma determinada indústria farmacêutica. Logo, o montante daí percebido seria receita para fins de incidência de PIS e COFINS.

11. Diante deste quadro, a fiscalização promoveu a presente autuação, da qual a Recorrente foi devidamente notificada, apresentando, por conseguinte, sua Impugnação de fls. 1.081/1.111 e da qual se extrai, em caráter sumário, os seguintes fundamentos:

(i) que em razão de acordos comerciais celebrados tacitamente entre as indústrias farmacêuticas e a Recorrente, esta última efetua a venda de produtos por um preço aquém do usual e, posteriormente, é ressarcida por isso mediante bonificações ou descontos comerciais destinados pelos seus fornecedores;

(ii) que o montante percebido dos seus fornecedores em razão de tais bonificações e descontos comerciais não configura receita e, portanto, não estaria sujeito a incidência do PIS e da COFINS, isso porque tal importe não implica acréscimo patrimonial ou geração de receita nova, mas configura, em verdade, redução do custo de aquisição de mercadorias previamente adquiridas;

(iii) subsidiariamente, a operação perpetrada pela Recorrente é uma operação de revenda de produtos farmacêuticos, ou seja, uma obrigação de dar, e não uma obrigação de fazer, o que retiraria a natureza de serviço desta operação e, conseqüentemente, afastaria a incidência do PIS e da COFINS dos valores daí percebidos;

(iv) ainda subsidiariamente, em se tratando de uma operação de venda de produtos farmacêuticos, esta se sujeitaria à incidência monofásica das exações em tela, nos termos do art. 1º. da lei n. 10.147/00, razão pela qual a incidência de tais contribuições estaria concentrada na indústria farmacêutica, não sendo nada devido pela Recorrente; e, por fim

(v) também subsidiariamente, protesta pelo afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa lançada.

12. Devidamente processada, a Impugnação foi julgada improcedente pela DRJ-São Paulo (fls. 1.220/1.250), conforme se depreende da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2009

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Integram a base de cálculo da contribuição a receita auferida em contrapartida à prestação de um serviço, em observância ao disposto no art. 1º da Lei n.º 10.637, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2009

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Integram a base de cálculo da contribuição a receita auferida em contrapartida à prestação de um serviço, em observância ao disposto no art. 1º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

13. Uma vez intimado desta decisão, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.261/1.292, oportunidade em que repisou os fundamentos anteriormente desenvolvidos em sede de Impugnação.

14. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro - Relator

15. O recurso voluntário é tempestivo e atende as demais exigências formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento, o que passo a fazer nos seguintes termos.

I. A natureza jurídico-contábil das bonificações e dos descontos na presente operação e seu reflexo para a apuração do PIS e COFINS

16. Para que haja o devido julgamento do caso em tela, mister se faz, neste momento, precisar a natureza jurídico-contábil das bonificações e dos descontos perpetrados na presente operação para, ato contínuo, verificar o impacto disso na apuração do PIS e da COFINS.

17. Neste esteio, convém destacar que a Administração Pública, por intermédio do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, assim conceituou o instituto da bonificação:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

18. Assim, segundo o referido parecer, a bonificação pode se dar de duas formas:

(i) o vendedor entrega a quantidade de coisas adquiridas mediante a incidência de um preço menor ou

(ii) o vendedor, pelo preço originalmente pactuado, entrega uma quantidade maior de bens, o que, em última análise, também influenciará no preço final, de modo a reduzi-lo.

19. Na primeira hipótese o preço é imediatamente afetado, enquanto que no segundo caso interfere-se, diretamente, na quantidade dos bens adquiridos e, indiretamente, no preço de tais bens. Já é possível perceber que em ambas hipóteses o que se alcança é uma redução do custo da mercadoria adquirida.

20. Percebe-se, pois, que bonificação é técnica genérica de redução de custo, técnica esta que, por sua vez, pode se subdividir em suas espécies: (i) descontos incondicionados e (ii) descontos condicionados.

21. Segundo dispõe a Instrução Normativa n. 51/78, os descontos **incondicionais** são assim conceituados:

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

22. Assim, se o gênero bonificação constar da nota fiscal de venda e não depender de evento posterior estaremos diante de um desconto *incondicional*. Por sua vez, se a bonificação depender de evento futuro para se concretizar, constando ela ou não na nota fiscal de venda, estar-se-á diante de um desconto *condicional*. Nesse sentido, aliás, é o voto vencedor proferido pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, quando do julgamento do processo administrativo n. 10510.721517/201109 (acórdão n. 3402002.092), *in verbis*:

a. Bonificações podem se caracterizar por concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador mediante diminuição do preço da coisa vendida ou entrega de quantidade maior de produtos que aquela estipulada. Ou seja, pode dar-se em abatimento de preço (a), em moeda enquanto “rebache de preço” (b), ou em mercadorias (c);

b. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, e não depender de evento futuro e incerto, estar-se-á diante de “desconto incondicional”;

c. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador não estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, estar-se-á diante de “desconto condicional”;

d. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador, estando ou não consignado no documento fiscal no próprio ato da venda, mas depender de evento futuro ou incerto, estar-se-á diante de “desconto condicional”. (negrito nosso, sublinha do Autor).

23. Feitas essas considerações, é possível desde já destacar que no caso em concreto estamos diante de bonificação (gênero) que se perfaz mediante uma condição, qual seja, a revenda dos produtos farmacêuticos por um valor aquém daquele praticado pelo mercado e que é indicado pela indústria farmacêutica. Ademais, no caso decidendo, a bonificação não está vinculada a nota de venda, se materializando, em verdade, por notas de bonificações autônomas, conforme se depreende dos documentos de fls. 1.113/1.198. Em suma, trata-se de hipótese de desconto condicionado (espécie).

24. De tais conclusões é possível extrair outra: independentemente do tipo de desconto recebido pela Recorrente, i.e., se condicionado ou incondicionado, fato é que estamos diante de inconteste figura de *desconto*, cabendo, pois, neste instante, verificar qual o tratamento jurídico-contábil a ser ofertado para tal rubrica.

25. Para tanto, insta neste instante repisar que a Recorrente é sociedade anônima e, por conseguinte, está sujeita às orientações exaradas pela Comissão de Valores Mobiliários, exatamente como prevê o art. 177, §§ 3º e 5º da lei n. 6.404/76, com a redação que lhe fora atribuída pelas leis n.s 11.638/07 e 11.941/09:

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 mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

§ 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.

(...).

§ 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.

(...). (g.n.).

26. Por sua vez, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Deliberação CVM n. 575/09, aprovou o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 16 (CPC n. 16), responsável pela regulamentação do registro de estoque e que assim dispõe:

Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques 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, 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 são deduzidos na determinação do custo de aquisição. (g.n.).

27. Segundo referida orientação, os descontos comerciais (gênero), independentemente de serem eles condicionados ou incondicionados (espécies), devem ser tratados como redutores do custo de aquisição de estoques. Neste mesmo diapasão são as lições do Professor Eliseu Martins², *in verbis*:

² in "Contabilidade de Custos", 6ª ed. São Paulo: Atlas, p.126.

No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição.

28. Assim, tratando-se de redução do custo de aquisição, os valores percebidos a título de descontos não podem compor a apuração contábil das receitas de uma dada sociedade. É o que indica o CPC n. 30, também aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários pela Deliberação CVM n. 597/09 e cujo trecho relevante segue abaixo:

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.***

29. Ante o quadro contábil acima desenhado, é possível concluir que bonificação é gênero do qual se extrai como espécie os descontos, sejam eles condicionados ou incondicionados. Não obstante, independentemente da existência ou não da condição, o *desconto* é tratado contabilmente como redutor de custo e, diante desta natureza, não compõe o montante da receita que será registrada contabilmente e, conseqüentemente, subordinada à tributação pelo PIS e pela COFINS.

30. O fato, todavia, de o registro contábil efetuado em concreto pela Recorrente não se adequar integralmente a tais regras, já que as bonificações foram indevidamente registradas como "Receitas Financeiras/Verba Operação Logística", não é suficiente para modificar a substância (natureza) de tais operações, uma vez que **não compete a contabilidade criar fatos, mas apenas registrá-los**. Logo, eventual discrepância entre os registros contábeis perpetrados pela Recorrente em relação às regras do CPC e encampadas pela CVM poderiam, eventualmente, implicar o advento de sanções pelo descumprimento de obrigações acessórias, mas jamais a exigência da obrigação principal.

31. Não obstante, convém aqui abrir um parêntese para repisar a operação de bonificação realizada entre a Recorrente e as indústrias farmacêuticas. Como visto, a Recorrente adquiria os produtos da indústria farmacêutica pelo valor ordinário de mercado e, ato contínuo, promovia a sua venda por um montante indicado pela fornecedora e abaixo daquele praticado pelo mercado atacadista. Uma vez atendida esta condição em concreto, só então a indústria farmacêutica concedia à Recorrente a bonificação.

32. Este descompasso temporal se justifica economicamente, uma vez que foi o caminho encontrado pela indústria farmacêutica para garantir que a Recorrente de fato promovesse a venda dos fármacos pelo preço indicado pela fornecedora. Em outros termos, com essa sistemática, a fornecedora estancava o risco de conceder uma bonificação e, ainda sim, ver seus produtos vendidos não pelo preço por ela indicados, mas sim pelo preço comum de mercado a ser praticado pela Recorrente, o que, conseqüentemente, prejudicaria demasiadamente os variados propósitos comerciais deste modelo.

33. Nesse sentido, o fatos das bonificações se materializarem por intermédio de notas fiscais autônomas não desnatura tais operações como redutoras de custo, uma vez que

- repita-se - estamos diante de descontos condicionados, os quais não se sujeitam aos duvidosos limites impostos pela Instrução Normativa n. 51/78³.

34. Referida conclusão é a mesma quando se analisa as bonificações aqui tratadas sob uma perspectiva jurídica. Isso porque, as leis n.s 10.637/02 e 10.833/03, em sua redação vigente à época dos fatos, previam a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento, ou seja, sobre aquele valor percebido pelo contribuinte em razão da venda de produtos e/ou prestação de serviços e que são incorporados em caráter definitivo ao seu patrimônio, **independentemente** da sua classificação contábil. Vejamos:

Lei n. 10.637/02

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei n. 10.833/03

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

35. Dessa feita, resta claro que no presente caso os valores que foram objeto de autuação não são faturamento da Recorrente, mas sim redutores de custo, o que afasta, por conseguinte, a incidência do PIS e da COFINS. Nesse sentido é a jurisprudência deste Tribunal Administrativo:

Ementa:

COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

(ACÓRDÃO 340300.393; Sessão de 25/05/2010; Publicado no DOU em: 24.03.2011; Relator: Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz) (g.n.).

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e

³ Que assim estabelece em seu item 4.2:

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.””

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por DIEGO DINIZ RIBEIRO, Assinado digitalmente em 27/07/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal 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.

(...).

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

(ACÓRDÃO 3402002.092; Sessão de 23/07/2013; Relator: Conselheiro João Carlos Cassuli Junior).

36. Assim, diferentemente do que fundamenta a fiscalização na presente autuação, não há que se falar em suposta prestação de serviço de logística por parte da Recorrente em favor das indústrias farmacêuticas. O fato da Recorrente apresentar em seu objeto social como uma das suas atividades a de prestação de serviço de logística em absolutamente nada altera esta conclusão.

37. Primeiro porque não há qualquer instrumento contratual no sentido de provar esse pretense negócio jurídico, embora não se ignore o disposto no art. 107 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

38 Conforme se observa do dispositivo alhures transcrito, para que haja um negócio jurídico, ainda que carente de forma, há que existir declaração de vontade unívoca no sentido do negócio que se pretende perpetrar. Ocorre que, no presente caso, essa declaração é indevidamente presumida pela fiscalização, a qual decorre da incapacidade desta mesma fiscalização em acomodar a operação aqui tratada à figura dos descontos incondicionados, o que de fato é impossível, uma vez que, como visto ao longo do voto, os descontos percebidos pela Recorrente no presente caso são condicionados.

39. Por outro giro verbal, por não conseguir subsumir os fatos aqui tratados à figura do desconto incondicional, a fiscalização presumiu que estava diante de uma prestação de serviço de operação de logística, o que adveio do simples fato de a Recorrente contemplar esta atividade empresarial em seu objeto social.

40. Aliás, se de fato havia uma prestação de serviço, qual seria o preço praticado? Como tal preço era conformado? Quais as condições do serviço? A ausência de qualquer resposta plausível para tais indagações só reforça a inexistência de elemento volitivo no sentido de configurar uma suposta prestação de serviço.

41. Em verdade, conforme amplamente debatido no presente voto, o que temos aqui é uma prática comercial comum no nicho empresarial da Recorrente, que tem por objetivo fomentar as vendas de um determinado produto farmacêutico mediante a sua revenda por um preço abaixo daquele praticado pelo mercado, o que só é possível economicamente

(haja vista a redução da margem de lucro da comercial atacadista) pelo fato da indústria farmacêutica garantir uma contrapartida para a Recorrente por intermédio da bonificação.

42. Referendando este entendimento, insta novamente trazer a baila o já citado acórdão n. 3402002.092 deste Tribunal Administrativo quando assim prescreveu:

(...).

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIVERSOS. PRESUNÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Deve ser cancelado o lançamento baseado em presunção fiscal na hipótese de ausência de prova do elemento volitivo das partes em celebrar o contrato de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer da compradora em favor dos seus fornecedores, voltados à prestação serviços diversos por um preço certo, determinado ou determinável. Do mesmo modo, havendo contratos “atípicos”, que veiculam acordos comerciais prevendo o preenchimento de condições para a obtenção de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não para a prestação de serviços de uma parte à outra, deve prevalecer a prova documental da existência dos acordos comerciais tendentes à concessão de descontos comerciais e bonificações em detrimento dos presumidos contratos típicos de prestação de serviços. (...).

(ACÓRDÃO 3402002.092; Sessão de 23/07/2013; Relator: Conselheiro João Carlos Cassuli Junior).

43. Em seu voto, ao tratar desta questão em específico, o Relator do caso bem pondera: (...).

Cumpre, finalmente, analisar se houve, efetivamente, a prestação de serviços da Recorrente em favor de seus fornecedores, e que teriam sido veiculados através do pagamento do preço mediante a concessão de descontos em duplicatas (“descontos obtidos”), registrados pela Recorrente – equivocadamente, no meu sentir, como “receitas financeiras”.

De plano cabe observar que não há prova da existência de tais contratos de prestação de serviço, interpretando a Administração que tais contratos seriam celebrados verbalmente e seriam “presumidos” pela prática costumeira existente entre as partes, de modo que a Recorrente concederia vantagens aos seus fornecedores em troca de uma remuneração determinada, veiculada através de “descontos obtidos” em duplicatas.

Tenho, no entanto, que não se trataram de prestações de serviços, e sim de acordos comerciais que efetivamente vinculavam as operações de compras e vendas sucessivas de mercadorias, e cujo objeto, invariavelmente, era o incremento das vendas de parte a parte, tanto dos fornecedores quanto da Recorrente. Falta prova do elemento volitivo das partes em celebrar o contrato de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer da contratada – no caso a Recorrente – em favor e benefício da tomadora – seus fornecedores. Ao

contrário, há contratos “atípicos”, que prevêm regras diversas para incremento de vendas dos produtos vendidos pelos fornecedores à Recorrente, com o que atender-se-iam objetivos mútuos das partes, que ao cabo é o aumento das vendas.

Tais contratos, no entanto, a meu sentir são acordos comerciais que veiculam regras para o preenchimento (ou não) de condições para a obtenção (ou não) de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não de prestação de serviços de uma parte à outra. Atendidos esses preceitos dos contratos atípicos, se concediam descontos comerciais e/ou bonificações, mediante abatimento nas “duplicatas a pagar” pela Recorrente, procedimento esse que, na essência, veicula e preenche o conceito de bonificações ou descontos condicionais, e, como tais, nos termos da Lei Comercial (Art. 177, da LSA, CPC n.ºs 16 e 30 e Deliberações CVM n.ºs. 575 e 597/2009), não se subsumem no conceito de “receitas”, mas antes devem ser delas excluídos, pois que redutores de estoque.

(...).

Portanto, tenho que não se trata de típicos contratos de prestação de serviços, mas sim de contratos atípicos, lícitos, livremente pactuados pelas partes e que devem ter seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico. O conteúdo econômico das avenças, por seu turno, reveste-se da natureza de “vantagens comerciais do vendedor ao comprador”, no interesse de incrementar a venda de ambas as partes, e se concretiza mediante abatimento de preços, o que, conforme já discorrido, importa em redução de custos dos produtos adquiridos pela Recorrente. (...). (g.n.).

44. *Ex positis*, inexistindo ato volitivo referente à celebração de um negócio jurídico de prestação de serviço entre a Recorrente e as indústrias farmacêuticas e, ainda, levando em consideração a natureza de redução de custos das bonificações aqui tratadas, inexistente qualquer fundamento para a subsistência do presente lançamento.

Dispositivo

45. Tendo em vista as considerações desenvolvidas acima, **dou provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, cancelando integralmente a autuação fiscal em comento.

46. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência, que levou o colegiado a conclusão diversa quanto a exigência de Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referentes ao ano de 2009, suscitada no recurso voluntário.

Tendo suscitado a divergência, recebi a designação para redigir o presente voto vencedor.

Verifica-se que o litígio se concentra na determinação da natureza jurídico-tributária dos recebimentos da Recorrente, que alega terem sido classificados como valores redutores da rubrica custo dos produtos adquiridos para revenda, por serem por ela havidos **como bonificações em mercadorias, recebimentos de numerário, descontos em notas fiscais de compra ou descontos em duplicatas**, todos oferecidos por seus fornecedores por se relacionarem às operações de aquisição de produtos farmacêuticos, que (como consequência de prática comercial oriunda de acordos tácitos entre a Recorrente e seus fornecedores) possibilitaria ressarcir-la pela concessão de descontos a seus clientes nas operações de revenda desses produtos.

Por outro giro, por entender que se trataria de receitas recebidas em contrapartida à **realização de obrigações de fazer - prestação de serviços** (revenda de produtos farmacêuticos a preços predeterminados, é dizer, inferiores aos praticados pelo mercado varejista, ao encontro dos interesses dos fornecedores), entende o Fisco que tais valores recebidos (pelos serviços), devem ser oferecidos à tributação de PIS e da COFINS.

Para tal conclusão, veja-se o que a fiscalização apontou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 560/562), em que a fiscalizada informa que "(...) *foi constituída sob a forma de uma sociedade anônima, tendo por objeto, nos termos do art. 3º de seu Estatuto Social: (i) o comércio atacadista e distribuição de produtos farmacêuticos, cosméticos e similares e produtos de perfumaria; (ii) a participação no capital social de outras sociedades, independentemente no setor econômico; e (iii) a prestação de serviços de operações logísticas*" (grifei).

No mesmo sentido, verifica-se nos autos, documentos apresentados à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), onde constata-se que as "(...) *bonificações recebidas pela Companhia são para pagamento de algum serviço prestado, também de fácil comprovação*" (doc. fls. 194/195 e 575/ 576). Veja-se que tal informação não apenas prova o ânimo que sempre teve a PROFARMA de prestar serviço a seus fornecedores, como também de que essa remuneração seria realizada por meio, por exemplo, de bonificações em mercadorias.

Ou seja, como parte das operações comerciais (mercancia) da Recorrente, oferecia um serviço a seus fornecedores que consistia na revenda de produtos farmacêuticos a seus clientes a preços que convinham aos laboratórios, em contrapartida, a PROFARMA, era por isso remunerada.

No entanto, a PROFARMA por considerar que tais valores se revestiriam da natureza jurídica de bonificações em mercadorias ou descontos comerciais, defende que não

poderiam ser receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS, devendo ser considerados como redutores da rubrica custo dos produtos adquiridos para revenda.

Sobre este fato, observa-se que desta forma explicou a empresa em sua impugnação: "(...) *dentre as técnicas comerciais desenvolvidas com o objetivo de redução de custos, está a obtenção de bonificações e descontos comerciais junto a fornecedores*". Assim, no que toca essa técnica comercial, prossegue esclarecendo a Recorrente, "(...) *possui o objetivo precípuo de reduzir custos de operação*".

Em suma, conforme consta dos autos, a Recorrente revela que adquiria produtos de indústrias farmacêuticas pelo valor padrão praticado no mercado. Todavia, fazia a revenda destes produtos por um montante abaixo daquele normalmente praticado na revenda, reduzindo, por conseguinte, sua margem de lucro. Em contrapartida, posteriormente a tal revenda, a Recorrente recebia da indústria farmacêutica bonificações ou descontos comerciais, de modo a recompor a sua margem de lucro mediante a redução do custo de aquisição da mercadoria vendida.

Pois bem. Antes de qualquer consideração é preciso ter em mente que a incidência das contribuições (PIS e COFINS) em debate, dar-se-á independentemente da denominação ou classificação contábil, basta que reste caracterizado o auferimento de receita.

Veja-se o que estabelecia o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que tinha redação idêntica à do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002 (destaques acrescidos):

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, **assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.***

Neste contexto, é importante registrar o conceito de Receita. Salienta-se que com o advento da Lei nº 11.638/2007, o Brasil passou a adotar como padrão normativo contábil as normas internacionais conhecidas como International Financial Reporting Standarts - IFRS, que estabeleceu uma nova norma global para receita de aplicação obrigatória para as sociedades anônimas de empresas de grande porte. Assim, "*Receita é todo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários*".

E neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, a título de, por exemplo: distribuição de mercadorias, atividade de propaganda, bonificações em mercadorias, recebimentos de numerário, descontos em notas fiscais de compra ou descontos em duplicatas, e outros.

Posto isto, não se justifica a tese da Recorrente de que os recebimentos pagos por seus fornecedores se relacionariam com as operações de aquisição de produtos farmacêuticos e que, por isso, se revestiriam da mesma natureza jurídica dos descontos comerciais. A pretensão da PROFARMA, visa a confundir duas operações comerciais distintas, fazendo que os benefícios por ela auferidos, por conta da realização de uma operação comercial (aquisição de mercadorias de seus fornecedores), sirvam para remunerar uma operação comercial diversa daquela.

Da mesma forma, não se sustenta, a alegação que a operação comercial em análise se trata de mera técnica comercial empregada para incrementar as vendas, e que se consumaria, contabilmente, por lançamentos a crédito na rubrica custo dos produtos adquiridos para revenda, uma vez que se vislumbra que haveria outra forma de alcançar esse fim, sem que houvesse a necessidade de valer-se os fornecedores da contrapartida materializada pela entrega à PROFARMA, de bonificações em mercadorias ou concessão de descontos comerciais.

E é por isso que não se pode albergar a tese da Recorrente de que os ressarcimentos recebidos de seus fornecedores teriam a natureza de descontos comerciais, apenas passíveis de redução, em sua contabilidade, da rubrica de custo dos produtos adquiridos para revenda.

Em verdade, verifica-se que, apenas comprometendo-se a remunerar a PROFARMA face à revenda dos produtos farmacêuticos a preços predeterminados pelos laboratórios, é que se poderia garantir que seus produtos seriam revendidos a preços exatamente inferiores aos praticados no mercado varejistas (preços predeterminados). Os laboratórios apenas poderiam garantir que as vendas desses produtos seriam realizadas a determinados preços, de maneira a atender a seus próprios interesses mercadológicos, se remunerassem a PROFARMA por haver prestado o serviço que, em essência, consiste na **revenda de produtos nas condições preestabelecidas pelos fornecedores.**

A operação comercial que aqui se analisa, revela que a PROFARMA atendeu a um interesse/uma exigência de seus fornecedores e foi, por essa razão, remunerada. A remuneração que adveio dessa operação comercial nunca poderia ser considerada um desconto comercial, concedido pelos laboratórios, uma vez que foi percebida pela Recorrente em contrapartida à realização de uma obrigação de fazer, típica da natureza jurídica de uma prestação de serviço.

A prática comercial aduzida era materializada contabilmente, conforme se observa de trecho do Termo de Verificação Fiscal a seguir transcrito (fls. 560/585) - grifou-se:

"(...) Num primeiro momento, o registro dessas verbas seria feito pela área de Vendas ou de Marketing a débito de uma conta de Fornecedor, atrelada a um código com nome e CNPJ, que alimenta um módulo de Contas a Pagar, e a crédito de uma conta transitória dentro de um grupo de fornecedor no balanço: Transitória Fornecedores Verba Empresa, no primeiro caso, e Transitória Fornecedores Verbas de Propaganda, no segundo.

Num segundo momento, quando ocorre o pagamento da verba por parte do Laboratório (fornecedor) a conta Fornecedor é creditada contra a conta Banco Conta Movimento ou contra a conta de Estoque Revenda (no caso de pagamento em mercadorias). Segue-se um outro lançamento a débito da conta Transitória Fornecedores Verba Empresa em contrapartida à conta 36012002 - Receitas Financeiras/Verba Operação Logística ou na conta 21012092 - Transitória Fornecedores Verbas a Apropriar que disponibiliza a verba para gastos em ações de marketing, conforme o caso.

Num terceiro momento, o registro da apropriação das verbas a contas de resultado é feito pela área contábil no qual a conta 36012002 - Receitas Financeiras/Verba Operação Logística é debitada contra a conta 21012092 - Transitória Fornecedores Verbas a Apropriar para fins de reclassificação da verba. A partir de então a verba poderá a ser creditada em três contas:

(a) 32011005 - CMV (no caso de Bonificação em Mercadorias);

(b) 36012002 - Receitas Financeiras/Verbas Operação Logística (no caso de ressarcimento do desconto adicional concedido aos Clientes);

(c) 33081003 - Outras Receitas Despesas Operac/Outras Desp O (Receita de Verbas Outras - Ações de Marketing)

O exame dos registros ao longo do ano na conta 36012002 revelou que frequentemente, após o registro dessas verbas de operação logísticas como receitas, valores expressivos eram de novo revertidos para as contas transitórias de passivo, diminuindo o saldo da conta em questão, o que ocasionou a redução da base de cálculo do PIS e da Cofins".

Veja-se que o registro contábil efetuado pela Recorrente, demonstra claramente que as bonificações foram registradas na conta própria: 36012002 - como "Receitas Financeiras/Verba Operação Logística", o que pode ser confirmado em respostas ao Termo de Intimação, protocolizada pela Recorrente em 25/04/2012 (fls. 47/78).

Neste caso, não há como empregar à remuneração advinda dessa operação (técnica comercial), o conceito de desconto comercial, para fins de classificação desse ingresso no patrimônio da Recorrente e com isso, não há como falar em lançamentos contábeis a crédito na rubrica custo dos produtos adquiridos para revenda, como se daria num caso de mera obtenção de desconto comercial, porque, simplesmente, para o presente caso, nunca ocorreu uma concessão de descontos comerciais, haja vista que a operação comercial em análise nada se confunde com uma operação de aquisição de mercadorias ou produtos por meio da qual se obteriam descontos comerciais.

No entanto, o tratamento tributário empregando, nas próprias palavras da Recorrente desenvolvidas em sua Impugnação, se dava da seguinte forma (fl. 1.081/1.111) "*(...) a Impugnante sempre oferecia à tributação antecipadamente as parcelas da redução de preço concedida aos clientes em função dos seus acordos comerciais e na medida do recebimento das bonificações e descontos comerciais dos fornecedores, com exceção quando recebidos em dinheiro, tratava de excluir esses valores da conta receita, para fins de não incidência do PIS e da COFINS, visto que, por sua natureza, não poderiam receber o tratamento tributário aplicável às receitas"* (grifou-se).

A Instrução Normativa nº 51, de 3 de novembro de 1978, disciplinando os procedimentos para apuração da receita de vendas e serviços para tributação das pessoas jurídicas estabeleceu o seguinte em relação aos descontos incondicionados:

"4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas:

(...)

(b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente,

(c) (...)

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

Desta forma, a referida Instrução Normativa estabelece que os descontos incondicionais são aqueles que constam na nota fiscal de venda dos bens ou serviços reduzindo o preço das vendas sem nenhuma condição posterior.

Destaca-se que no caso sob análise, estamos diante de bonificação que se perfaz mediante uma condição, qual seja, a revenda dos produtos farmacêuticos por um valor aquém daquele praticado pelo mercado e que é indicado pela indústria farmacêutica. Ademais, no caso em concreto, a bonificação não está vinculada a nota de venda, se materializando, em verdade, por notas de bonificações autônomas, conforme se depreende de cópias dos documentos apensos de fls. 1.113/1.198. Em resumo, trata-se de hipótese de **desconto condicionado**.

A operação comercial ora analisada, como demonstrou a fiscalização, **sempre** teve a natureza jurídica de uma prestação de serviço. Nesse diapasão, eis a conclusão do Fisco relativamente a que, (...) ***o contrato de bonificação pela baixa de preço não remunera a venda da mercadoria, mas o agir da contribuinte, a sua obrigação de fazer*** (fl. 572) - grifo nosso.

E continua às fl. 577, "*(...) concluiu-se que a verba recebida pela "operação logística" constitui-se numa receita oriunda de acordos promocionais para divulgação, promoção ou mesmo venda desses produtos sob determinadas condições pré-estabelecidas entre as partes: redução do preço usual praticado. Nesse caso, não se configurou a existência de uma receita financeira, tampouco um contrato de compra e venda, mas a contratação da obrigação de fazer ou seja conceder um desconto sob determinados produtos, pelo qual a atacadista PROFARMA será ressarcida*".

Assim, as contribuições serão devidas sobre qualquer receita, independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito de restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços).

Portanto, basta que haja receita para ocorrer a incidência, ainda que à alíquota zero, como se verifica, por exemplo, com relação às receitas financeiras.

Além de conhecido o recurso deve ser desprovido, pois as bonificações em discussão sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como decidiu recentemente este CARF no Acórdão 9303-003.486, de 25/02/2016, proferido, nos autos do processo 16561.720069/2011-07:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES.

Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo. (...).

Ou seja, a partir da instituição do regime não cumulativo, a incidência das contribuições litigiosas independe da discussão normalmente travada quando se discute as parcelas que se submeterão à incidência cumulativa.

Assim, como bem fundamento pelo Fisco na presente autuação, constata-se a prestação de serviço de logística por parte da Recorrente em favor das indústrias farmacêuticas, como consta em seu objeto social, como uma das suas atividades a de prestação de serviço de logística.

Por fim, entendo que restam afastadas as afirmações da Recorrente de que o presente caso pudesse ter relação com o regime de tributação monofásico das Contribuições Sociais, bem como que não houvesse a fiscalização provado as suas alegações.

Com isso, no presente caso, os descontos obtidos pela PROFARMA a título de "bonificações em mercadorias, recebimentos de numerário, descontos em notas fiscais de compra ou descontos em duplicatas" juntos aos seus fornecedores, devem ser considerados receitas, e, portanto, integrar a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. Não se trata portanto de descontos incondicionais de acordo com a legislação vigente.

Conclusão

Tendo em vista as considerações desenvolvidas no voto acima, **nego provimento** ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, mantendo-se integralmente a autuação fiscal em comento.

É como voto.