



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720147/2015-12
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-009.082 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrentes CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

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

ISENÇÃO CONDICIONAL. FABRICANTE DE BENS DE INFORMÁTICA E AUTOMAÇÃO. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS E CONDIÇÕES. DIREITO À FRUIÇÃO DOS BENEFÍCIOS.

Uma vez cumpridos os requisitos e obrigações previstos no Decreto nº 3.800/2001, o contribuinte faz jus aos benefícios de isenção do IPI previstos na Lei nº 8.248/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Luís Felipe de Barros Reche, Ronaldo Souza Dias e Gustavo Garcia Dias dos Santos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares. Entretanto, ultrapassado o prazo regimental, a declaração não foi encaminhada, devendo ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3401-009.082 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720147/2015-12

Relatório

Trata-se de autos de infração, situados às fls. 24.025 a 24.043 (Cofins) e fls. 24.003 a 24.021 (PIS), lavrados com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), referentes ao período de apuração compreendido entre 01/01/2010 e 31/12/2010, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 50.598.205,45 (Cofins) e R\$ 10.844.224,94 (PIS).

Segundo se depreende do termo de verificação fiscal, situado às fls. 23.941 a 24.001, narra a autoridade fiscal que o procedimento identificou que: (i) as mercadorias recebidas pela empresa a título gratuito, contabilizadas na conta n.º 2156 (“bonificações em mercadorias”), caracterizam-se como receitas que devem integrar a base de cálculo das contribuições em comento; (ii) apropriação indevida de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero; (iii) apropriação indevida de créditos de PIS e COFINS sobre despesas de combustíveis; e (iv) omissão da receita de revenda de mercadorias sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

A contribuinte, intimada em 27/01/2015, apresentou, em 23/02/2015, a impugnação, situada às fls. 24.051 a 24.074, na qual argumentou, em síntese: (i) que as bonificações se constituem descontos incondicionais e, ainda que tributáveis fossem, constituiriam crédito e abatimento da base de cálculo, havendo por fim de se discriminar os itens recebidos em bonificação cuja venda constitui receita sujeita à alíquota zero ou à tributação monofásica; (ii) sobre os créditos glosados pela autoridade, fiscal, com relação àqueles relativos à compra de papel higiênico, a alíquota para a receita de venda foi reduzida a zero apenas em março de 2013 pela Medida Provisória n.º 609/2013, sendo que, em 2010, a sua aquisição ainda gerava crédito e, sobre o leite em pó, igualmente sujeito à glosa, se de um lado sua aquisição não gera crédito (alíquota zero), a receita de sua venda deve ser suprimida da base de cálculo; (iii) as despesas de combustíveis têm natureza de despesas de frete e, como tal, integram o custo de aquisição das mercadorias revendidas por força da alínea 'a' do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, constituindo crédito de PIS e Cofins nos termos no inciso I do art. 3º das Leis n.º 20.637/2002 e n.º 10.833/2003, constituindo-se como crédito também por participar da operação de venda com fundamento no inciso IX do dispositivo ora referido; (iv) nos meses de maio e junho, a autoridade fiscal considerou valores já informados na planilha "Apuração de débitos de PIS e Cofins" apresentada pela ora recorrente, encontrando-se a discriminação de tais valores no Anexo D da impugnação apresentada, tendo sido considerada, ainda, a receita de venda dos produtos relacionados no Anexo E (produtos hortícolas e frutas classificados nos capítulos 7 e 8 da TIPI), submetidos à alíquota zero de PIS e Cofins nos termos do inciso III do art. 28 da Lei n.º 10.865/2004 e, quanto aos demais itens, se a receita de venda é tributada pelo PIS e pela Cofins (1,65% e 7,6%, respectivamente), suas aquisições geram créditos não considerados no lançamento de ofício.

Em 28/09/2015, a 02ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) proferiu o Acórdão DRJ n.º 0958379, situado às fls. 24.832 a 24.841, de relatoria do Auditor-Fiscal Robson Marcos Schreider, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar parcialmente procedente a impugnação, exonerando em parte o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010 BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

PIS/PASEP COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

Impugnação Procedente em Parte

Tendo em vista a procedência parcial, que conduziu à exoneração de parte do crédito tributário em disputa, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por recurso de ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532/1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda n.º 3, de 3 de janeiro de 2008.

A contribuinte foi intimada via postal em 23/10/2015, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 24.849 e, em 18/11/2015, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à fl. 24.853, interpôs recurso voluntário, situado às fls. 24.854 a 24.871, no qual reiterou as razões de sua impugnação quanto às (i) bonificações; e (ii) as despesas de combustíveis, acrescentando, ainda, que (iii) houve apuração equivocada por parte da decisão de primeira instância administrativa quanto à exigência de PIS referente a dezembro de 2010.

Em sessão realizada em 25 de setembro de 2018, esta turma decidiu converter o julgamento em diligência para que a unidade local da RFB adote as seguintes providências: (i) verifique e ateste o cálculo correto a liquidar a decisão a respeito da contribuição ao PIS respeitante ao mês de dezembro de 2010, de modo a cotejar o memorial de cálculo realizado pelo relator do Acórdão DRJ n.º 0958379 e aquele contraposto pela contribuinte em seu recurso voluntário; (ii) intime a contribuinte a discriminar, em planilha elaborada para este fim, todas as notas fiscais emitidas especificamente em operações de bonificação, nela apontando, ainda, o local em que se encontram no presente processo eletrônico (número da folha); (iii) confeccione "Relatório Conclusivo" fundamentado da diligência, com os esclarecimentos que entender necessários; e (iv) intime a contribuinte para que se manifeste sobre o "Relatório Conclusivo" e demais documentos produzidos em diligência, querendo, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, trintídio após o qual, com ou sem manifestação, sejam os autos remetidos a este Conselho para reinclusão em pauta para prosseguimento do julgamento dos recursos de ofício e voluntário.

A Unidade de Preparo informou prestou a seguinte informação:

...quanto à verificação acerca do cálculo correto do valor de PIS a pagar mantido pela DRJ/JFA, referente ao mês de dezembro de 2010, se impõe atestar que **o valor correto que deveria constar do demonstrativo trazido no corpo do seu Acórdão (e- fl. 12.996) é R\$ 0,00, e não R\$ 163.608,93.**

Durante a diligência foi elaborada a planilha “Apuração do PIS – Ano Calendário 2010” (anexa a este Termo de Encerramento), na qual se demonstra o cálculo e a composição mensal do valor a pagar de PIS mantido na decisão de 1.ª instância administrativa, tendo sido revisitado o Anexo XXII (e-fls. 23.930 a 23.932), que trata da apuração do PIS a pagar pela Autoridade Lançadora, dada a necessidade de revisão de cada elemento de que se valeu a construção – pelo órgão julgador – do valor equivocado de R\$ 163.608,93 e dos valores sujeitos a tributação correspondentes aos outros meses do ano 2010.

Verificou-se que, no sentido (exclusivamente) da fundamentação e das conclusões da decisão recorrida, **não há suporte algum para que o valor do crédito lançado de ofício de PIS e mantido pela DRJ relativo ao mês de dezembro de 2010 seja R\$ 163.608,93.** Tal valor deve ser lido como R\$ 0,00, como demonstrado na planilha citada acima, anexa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, relator

Os recursos cumprem os requisitos formais de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

Inicialmente, em relação ao alegado equívoco relativo ao mês de dezembro de 2010, verifica-se que a diligência fiscal indicou que assiste razão à Recorrente, devendo então ser dado provimento ao Recurso nesse aspecto.

A autoridade fiscal entendeu que as mercadorias recebidas pela empresa a título gratuito, contabilizadas na conta n.º 2156 - “bonificações em mercadorias”, caracterizam-se como receitas que devem integrar a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep.

Segundo a decisão recorrida, a autoridade fiscal em nenhum momento afirmou que incluiu os valores na base de cálculo das contribuições porque eles estão contabilizados no

grupo das receitas e sim porque têm natureza de receitas. O que seria extraído do item 27 do TVF:

a) As referidas mercadorias recebidas a título de “bonificações em mercadorias” não possuíam natureza jurídica de “descontos incondicionais”, o que afastaria, se comprovado fosse, o conceito de receita ou faturamento.

b) No caso acima exposto não se trata da chamada “dúzia de treze”, em que a bonificação diminui o custo unitário de cada produto recebido, mas sim um recebimento de forma isolada, como afirmado pela fiscalizada: “como forma de estímulo e fidelização entre as partes e alargamento das relações comerciais” (vide item 17). Ou seja, trata-se de recebimento atrelado a volume de compra, à movimentação do comprador, em função de um histórico de compras globais do cliente e não somente a uma determinada compra. Trata-se, portanto, de mercadorias entregues gratuitamente pelos vendedores à Interessada, a título de mera liberalidade do vendedor, sem qualquer vinculação com as operações de venda, configurando, portanto, DOAÇÕES enquadradas no conceito de RECEITAS a serem tributadas pelo PIS e a COFINS quando do seu recebimento pela fiscalizada. As bonificações em mercadorias somente não constituem receitas da sua beneficiária na hipótese de estarem vinculadas a operações de vendas, constituindo descontos incondicionalmente concedidos pelo vendedor, na forma de entrega de mercadorias em quantidade superior à estipulada.

A legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente) é taxativa ao determinar que toda e qualquer receita auferida pela empresa integra a base de cálculo das contribuições

Ocorre que, 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”.

O conceito de “bonificações” 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), *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 n.º. 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 n.º 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 mutações 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 n.º 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei n.º 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 n.ºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's n.ºs 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 n.ºs 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.

Trechos do acórdão de relatoria do Conselheiro Marcos Tranchesini Ortiz, deixa claro que o tratamento jurídico equipara-se ao fenômeno dos descontos obtidos pelo comprador do fornecedor:

[...] A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis n.ºs 9318/98 e 10.833/03.

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, a meu ver, 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 — eis o fundamental — redução de custo não equivale a geração de receita.

A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável.

Contudo, no momento em que, com a edição da EC n.º 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa.

Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT n.º 134, p.45).

Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:

"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.) O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las" (Cofins na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT n.º 50, p. 130)

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito.

Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Impositiva. Estudos e pareceres de direito tributário, 1.º vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)"

"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos

seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT n" 118, p. 80).

"Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias. " (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo -MP Editora, 200,5, p, 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]

Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base impositiva da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda. [...]

Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS. [...]

O precedente acima corrobora os argumentos expendidos nesse voto. O regime jurídico aplicável 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 104807207222010-62:

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

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

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

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".

Nesse sentido, por qualquer linha que se siga, deve ser afastada a autuação, razão pela qual dou provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Em relação à apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins sobre despesas de combustíveis, o julgador *a quo* decidiu nos seguintes termos:

O inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2003, que admitem o crédito para a Cofins e PIS/Pasep relativamente à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”, não se aplica à empresa, pois a armazenagem e frete aí mencionados, evidentemente, referem-se aos serviços de terceiros, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, e não às despesas próprias.

O transporte de produtos, executado por empresa dedicada a atividade comercial, entre seus estabelecimentos ou destes para os clientes, não caracteriza o frete da operação de venda de que trata a legislação.

Não poderia estar mais correto o julgador *a quo*, uma vez que o combustível utilizado não se caracteriza com o frete. Isto não significa dizer que referidos valores não possam ser creditados dentro da genérica categoria de insumos, principalmente a partir dos critérios de essencialidade e relevância. Nessa senda, parece-me que o transporte de mercadorias é algo essencial para a Recorrente, o que só pode ser realizado caso possua um veículo devidamente abastecido. No que entendo cumpridos os requisitos para o creditamento devidamente preenchidos, devendo ser dado provimento ao recurso também neste aspecto.

Quanto à incorreta classificação como alíquota zero da receita de revenda de mercadorias sujeita ao regime não cumulativo das contribuições em apreço, devolvidas ao conhecimento deste colegiado mediante recurso de ofício, correta também a decisão recorrida, pois, como se percebe, a autoridade fiscal considerou ter havido, neste particular, omissão de receitas e incluiu na base de cálculo das contribuições os valores relativos a venda de mercadorias consideradas indevidamente como sujeitas à alíquota zero ou tributação monofásica.

A contribuinte alegou, assim, que “*nos meses de maio e junho, a Fiscalização considerou, ... como de classificação incorreta da receita oferecida à tributação, alguns itens cuja receita de venda, na verdade, já havia sido impactada pelo PIS e pela COFINS. São eles: (i) creme de leite da posição 0402.91.00. (ii) bombom. NCM 1806.31.20 e 1806.32.10. (iii) biscoitos das posições 2005.99.00. 2309.10.00. 2309.90.10. 2309.90.30. 2309.90.90 e (iv) bomboniere. NCM 3924.90.00*” e também que “*a Fiscalização alega que houve o enquadramento errado da alface (NCM 0705.190.00), ameixa (NCM 0809.40.00), amêndoa (NCM 0802.12.00) amora (0810.20.00) e maçã (NCM 0808.10.00 e 0813.30.00). Trata-se, no entanto, de itens que se amoldam no tipo "produtos hortícolas e frutas classificados nos capítulos 7 e 8", que estão listados no artigo 28, inciso III, da Lei nº 10.865, de 2004, cuja*

receita decorrente de sua venda no mercado interno teve redução para zero das alíquotas de PIS e COFINS”. Correta, portanto, a decisão em apreço, devendo os valores relativos a esses itens serem expurgados da autuação.

Observe-se que a contribuinte alegou, ainda, que “*Quanto aos demais itens, a exemplo do que defendemos quanto à infração 02 (item 3.3), se, de um lado, a Impugnante, de forma equivocada, considerou como alíquota zero e tributação monofásica a receita de venda de bens que deveria ter sido enquadrada no regime não cumulativo à alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, para o PIS e para a COFINS, de outro, também houve o enquadramento incorreto no momento de apuração do crédito, conforme se observa na planilha "APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS EM [mês] DE 2010" que serviu de base para apuração da exigência consubstanciada no Auto de Infração, consoante Anexos XXII e XXIII. Como já advogamos, também (item 3.3), em razão dos princípios da boa fé, da moralidade, da capacidade contributiva, da legalidade, dentre outros, cabe aferir o valor desse crédito para se apurar a correta base de cálculo do débito tributário lançado*”.

Conforme preleciona com razão o julgador *a quo*, de fato, no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, as mercadorias adquiridas para revenda geram créditos quando da sua aquisição e, se a empresa considerou indevidamente que uma mercadoria era sujeita à alíquota zero ou à tributação monofásica e não a incluiu na base de cálculo dessas contribuições, a inclusão feita de ofício deve ter como contrapartida a apropriação do crédito respectivo e, logo, improcedente o recurso de ofício neste particular, com os ajustes indicados sob seus próprios fundamentos.

Caso reste vencido em algum dos pontos supra, aplica-se à matéria a inteligência 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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Ante o exposto, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Fl. 14 do Acórdão n.º 3401-009.082 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.720147/2015-12