



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720147/2015-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.653 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 14 de agosto de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CASAS GUANABARA COMESTÍVEIS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. DIFERENÇAS FÁTICAS E JURÍDICAS. NÃO CONHECIMENTO.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a mesma legislação. No caso, as decisões apresentadas a título de paradigma não tratam da mesma questão fática e jurídica enfrentada no Acórdão recorrido, no que se refere a “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos”. Enquanto os paradigmas tratam de tal tema, o recorrido trata de “combustíveis utilizados pela empresa para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos”.

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

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

CONCEITO DE FATURAMENTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO

Os valores recebidos dos fornecedores como bonificações em mercadorias que não cumpram os requisitos para enquadramento como descontos incondicionais integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na sistemática não cumulativa, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, já que a base de cálculo é formada pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se à Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a bonificações, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisario e Alexandre Freitas Costa, que votaram pela negativa de provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3401-009.082**, de 26/05/2021 (fls. 25.059 a 25.071)¹, integrado pelo **Acórdão de Embargos n.º 3401-010.981**, de 26/09/2022 (fls. 25.095 a 25.098), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso de Ofício e **deu provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte.

Breve síntese do processo

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls.24.003 a 24.043), lavrados contra o Contribuinte, para exigência de **Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS**, multa de ofício (no percentual de 75%) e juros de mora, referentes ao ano-calendário de 2010.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 23.941 a 24.001, afirma a fiscalização que: (a) as mercadorias recebidas pelo Contribuinte a título gratuito, contabilizadas como “bonificações em mercadorias”, caracterizam-se como receitas que devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; (b) teria havido apropriação indevida de créditos sobre aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero e sobre despesas com combustíveis; e (c) teria havido omissão de receita de revenda de mercadorias sujeitas ao regime não cumulativo das referidas contribuições.

Cientificado dos Autos de Infração, o Contribuinte apresentou a **Impugnação** de fls. 24.051 a 24.074, na qual argumentou, em síntese, que: (a) as **bonificações** se constituem descontos incondicionais e, ainda que tributáveis fossem, constituiriam abatimento da base de cálculo, havendo que se discriminar os itens recebidos em bonificação cuja venda constitui receita sujeita à alíquota zero ou à tributação monofásica; (b) sobre os créditos glosados relativos à compra de papel higiênico, a alíquota para a receita de venda foi reduzida a zero apenas em março de 2013 pela MP n.º 609/2013, sendo que, em 2010, a aquisição ainda gerava crédito; e, sobre o leite em pó, se de um lado sua aquisição não gera crédito (alíquota zero), a receita de sua venda deve ser suprimida da base de cálculo; (c) 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 § 1.º do art. 13 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977, constituindo crédito de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, nos termos no inciso I do art. 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003; e também por participar da operação de venda com fundamento no inciso IX do dispositivo referido; e (d) nos meses de maio e junho, a fiscalização considerou valores já informados na planilha “Apuração de débitos de PIS e COFINS” apresentada, encontrando-se a discriminação dos valores no Anexo D da impugnação.

Os autos então, vieram à **DRJ em Juiz de Fora/MG**, que apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 09-58.379**, de 28/09/2015 (fls. 24.832 a 24.840), entendeu pela procedência parcial da Impugnação, mantendo em parte o crédito lançado, conforme tabelas constantes dos anexos XXII e XXIII (fls. 24.817 a 24.831). E, considerando a procedência parcial, que conduziu à exoneração de parte do crédito tributário lançado, a decisão da DRJ foi submetida à apreciação do CARF por **Recurso de Ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235/1972 e o art. 1.º da Portaria MF n.º 3/2008.

Cientificado da decisão piso, o Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 24.856 a 24.871), no qual, basicamente, busca demonstrar o equívoco na apuração do saldo devedor indicado na decisão da DRJ, e reitera as razões de impugnação quanto a bonificações e despesas com combustíveis.

O recurso foi, então, foi submetido à apreciação do CARF, que decidiu converter o julgamento em Diligência (**Resolução n.º 3401-001.490**, de 25/09/2018 – fls. 24.976 a 24.981), para que a unidade local da RFB adotasse as seguintes providências: (a) verificar e atestar o cálculo correto a liquidar na decisão a respeito da Contribuição para o PIS/PASEP referente ao mês de dezembro de 2010, de modo a cotejar o memorial de cálculo realizado pelo relator do Acórdão DRJ n.º 09-58.379 e aquele contraposto pelo Contribuinte em seu recurso voluntário; e (b) intimar o 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).

A Unidade preparadora da RFB prestou as informações solicitadas no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de fls. 25.047 a 25.050, tendo os autos retornado ao CARF, que proferiu o **Acórdão n.º 3401-009.082**, de 26/05/2021 (fls. 25.059 a 25.071), que **deu provimento** ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, pelo critério de desempate estabelecido no art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, sob os seguintes fundamentos: (a) em relação ao equívoco relativo ao mês de dezembro de 2010, verificou-se que a Diligência fiscal indicou que assiste razão ao Contribuinte, devendo então ser dado provimento ao recurso nesse aspecto; (b) **as bonificações** e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS na sistemática não-cumulativa; e (c) em relação à apropriação indevida de créditos das contribuições sobre **despesas de combustíveis**, o combustível utilizado não se caracteriza como frete, mas pode ser creditados dentro da categoria de insumos, principalmente, a partir dos critérios de essencialidade e relevância. A ementa do referido acórdão está visivelmente incorreta, referindo-se a tributo (IPI) e tema (isenção para bens de informática) diferentes dos julgados pelo colegiado.

Em 06/02/2021, o Conselheiro relator detectou omissão com relação ao julgamento do Recurso de Ofício, o que foi refletido na Ata de julgamento, interpondo **Embargos de declaração** (fls. 25.073 a 25.076).

Assim, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão** (de Embargos) **n.º 3401-010.981**, de 29/09/2022 (fls. 25.095 a 25.098), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, que acolheu os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, devendo a parte dispositiva do voto ser integrada por novel julgamento em que conste **o conhecimento e negativa de provimento do Recurso de ofício**.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 3401-009.082, de 26/05/2021, integrado pelo Acórdão (de Embargos) n.º 3401-010.981, de 29/09/2022, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial** (fls. 25.100 a 25.137), apontando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: (a) quanto às bonificações; e (2) quanto ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa. Para comprovar a divergência, indicou como paradigmas os Acórdãos n.º 9303-003.515, e n.º 9303-007.403 (divergência 1) e n.º 9303-011.953 e n.º 9303-010.249 (divergência 2).

Indica-se que, quanto às bonificações, a Turma julgadora, no **Acórdão recorrido**, entendeu que, independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço/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, e que, **assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem tais ingressos em receita**, pois eles apenas reduzem o custo de aquisição do estoque, considerando que as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS, na sistemática não-cumulativa. E que, por outro lado, no Acórdão **paradigma** n.º 9303-003.515, tratando da mesma matéria, entendeu-se que apenas se podem considerar bonificadas as mercadorias recebidas em quantidade maior do que aquela objeto de uma específica e vinculada operação de compra e venda, ressaltando a necessidade de registro na nota fiscal correspondente à operação, e que as mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação e não bonificações em mercadorias, constituindo receita para quem as recebe, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não

cumulativas. E o Acórdão paradigma n.º 9303-007.403, no mesmo sentido, entende como receita a natureza das bonificações, caracterizando a divergência.

No que se refere a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (em verdade, combustíveis utilizados pela empresa para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos), no Acórdão **recorrido**, a Turma julgadora entendeu que o combustível empregado no transporte de produtos acabados realizado entre estabelecimentos do Contribuinte, tendo em vista os critérios de essencialidade e relevância, e em face da atividade da recorrente ensejam o direito ao crédito. Por outro lado, o Acórdão **paradigma** n.º 9303-011.953, em análise fática similar entendeu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, logo não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. E, no **paradigma** n.º 9303-010.249, na mesma direção, entendeu-se que o frete de mercadorias entre estabelecimentos não caracteriza insumo, também não ensejando o crédito referente ao respectivo dispêndio.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 4ª Câmara, de 17/03/2023, às fls. 25.141 a 25.149, o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de julgamento do CARF, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para as duas divergências suscitadas.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou **contrarrazões** (fls. 25.162 a 25.180), requerendo que não se conheça do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por não terem sido atendidos os pressupostos de admissibilidade dispostos nos § 9º e § 10 do art. 67 do RICARF/2015, e, caso assim não se entenda, “que seja integralmente desprovido o recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido em seus estritos termos”.

Em 18/03/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da 4ª Câmara / 3ª Seção do CARF, de 17/03/2023, às fls. 25.141 a 25.149. Contudo, em face dos argumentos apresentados pelo Contribuinte em sede de contrarrazões, requerendo que seja negado o seguimento, entendo ser necessária análise dos demais requisitos de admissibilidade.

Em suas contrarrazões, o Contribuinte, requer que o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional não seja conhecido, alegando: “(...) Isso porque, o art. 67, § 9º e § 10 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dispõe sobre a obrigatoriedade do recurso especial ser instruído com: (a) a cópia do inteiro teor dos acórdãos

indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas; e (b) a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União”.

No Recurso Especial, a PGFN informa que (fl. 25.102): “(...) Ademais, **nos termos autorizados pelo § 11 do art. 67, do RI-CARF**, as ementas dos paradigmas serão reproduzidas no corpo do recurso, em sua integralidade, para demonstrar a divergência jurisprudencial”. Dispõe o **art. 67, § 11**, do RICARF: “§11. **As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso**, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido”.

O cumprimento desta exigência (transcrição das ementas e trechos do voto) pode ser verificado no corpo do recurso especial fazendário, às fls. 25.102 a 25.123.

Alega-se, ainda, em sede de contrarrazões que, “a Fazenda Nacional trata do assunto como se se discutisse **frete de produtos acabados**, trazendo como paradigmas os acórdãos **9303-011.953 e 9303-010.249**, ignorando que o acórdão recorrido concedeu o crédito sob a **categoria de insumos**, concluindo que ‘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”.

Sobre o tema, destaca-se o seguinte excerto da decisão recorrida (fl. 25.070):

“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 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 como 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 (...).”** (grifo nosso)

Ao que parece, o acórdão recorrido teria concordado com o afastamento do inciso IX (frete de venda – inciso, diga-se, sequer cogitado pela fiscalização) e acolhido o crédito como insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas), ainda que se tratasse de empresa não industrial.

Digo “ao que parece”, porque o TVF informa (fls. 23.989):

“66. Avaliando outro caso, diante da entrega, pela fiscalizada (em resposta ao TIF 04), de planilhas intituladas “Demonstrativo Consolidado de Apuração do PIS_AC 2010 - Nova Apuração” e “Demonstrativo Consolidado de Apuração do COFINS_AC 2010 - Nova Apuração”, constatou-se, nas referidas planilhas e em consonância com as resposta dada pela fiscalizada ao TIF 08- item 6, bem como de acordo com os balancetes apresentados, no que se refere aos **valores que serviram de base dos créditos apropriados de PIS e COFINS no ano calendário 2010, a título de “CRÉDITOS APURADOS sob DESPESAS/ CUSTOS” item 4-“Outros”, das**

referidas planilhas, que os valores ali destacados versam sobre combustíveis, sujeitos estes à incidência monofásica de PIS e COFINS. Os mesmos valores ali relacionados, foram discriminados no DACON, no entanto, como sendo indicativos de “insumos” (vide DACON ano 2010- ficha 06-A- linha 02). Os valores relacionados estão elencados no doc. anexo XXVI ao presente Termo.

67. **Sejam classificados a título de combustíveis** (como resposta da Fiscalizada ao TIF 08 item 6) **ou sejam créditos a título de insumos** (como relacionados no DACON), cumpre ressaltar que, **em se tratando de estabelecimentos comerciais, como no caso concreto, não caberia apropriação dos referidos créditos.**

68. Na primeira hipótese, em se considerando trata-se de combustíveis, não cabe aproveitamento de crédito, por se tratar de mercadoria sujeita à tributação monofásica (do fabricante). Faço referência ao disposto no art. 3º § 2º, II da Lei nº 10.637/02 e no art. 3º § 2º, II da Lei nº 10.833/03, in verbis: (...)

69. Na segunda hipótese, em se tratando de insumos, também não cabe aproveitamento de crédito, tendo em vista que os insumos somente são passíveis de apropriação de créditos, em se tratando de estabelecimentos industriais ou prestadores de serviços, não, porém, em se tratando de estabelecimentos comerciais, como no caso presente. É o que se depreende do contexto da alínea “a” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da alínea “a” do inciso do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03, em confronto, respectivamente com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

70. **Do exposto, foram constatados, para o ano calendário 2010, créditos indevidamente apropriados a título de “combustíveis”, conforme detalhamento no item 82.1 mais a seguir. Caberá a glosa dos referidos créditos de PIS e COFINS.”**
(grifo nosso)

Parece ter o julgador, no acórdão recorrido, decidido pelo critério de desempate transitório, adotado a tese do insumo, entre as possíveis de interpretação nos registros do Contribuinte. E, para não ter entrado nem na análise do caráter comercial da empresa e nem no regime da cumulatividade dos combustíveis, enquadrado as despesas com transporte em veículos da própria empresa como “insumos”.

Ocorre, no entanto, que nenhum dos paradigmas analisa situação semelhante à presente no acórdão recorrido: despesas com combustíveis utilizados para transporte próprio de produtos acabados entre estabelecimentos de empresa não industrial.

Não há, pelo exposto, a similitude necessária entre os casos para motivar o pronunciamento desta Câmara uniformizadora sobre o tema descrito como “fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa” (mas que trata, no recorrido, de combustíveis utilizados pela empresa para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos).

Assim, diante do exposto, voto pelo **conhecimento parcial** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restrito a bonificações.

Do Mérito

A Fiscalização entendeu que as mercadorias recebidas pelo Contribuinte a título gratuito, contabilizadas na conta nº 2156 - “Bonificações em mercadorias”, caracterizam-se como receitas que devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

O Acórdão recorrido entendeu que 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 constituiriam em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, destacando que as bonificações/descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e não devem ser tributados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

No recurso especial, a Fazenda Nacional argumenta que o valor dos abatimentos financeiros ou descontos equivale ao “ganho” auferido pelo Contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Assim, ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.

De outro lado, o Contribuinte aduz nas contrarrazões que, o efeito é uma diluição do valor unitário das mercadorias adquiridas, sem que o fornecedor tenha uma redução de sua receita total, enquanto a empresa reduz o custo, aumenta seu estoque e acaba por estender o prazo para aquisição de novos produtos do mesmo tipo. “Se trata, portanto, de **bonificação vinculada a uma operação de compra**, que independe de evento posterior à emissão da Nota Fiscal de aquisição e onde não é gerada qualquer receita ao adquirente - essa é a razão pela qual essa **bonificação se caracteriza como um desconto incondicional**”.

Desde sua Impugnação, o Contribuinte alega que tais mercadorias “(...) têm, sim, natureza de descontos incondicionais” e que “se trata de bonificação vinculada a uma operação de compra. É a chamada dúzia de treze. O valor da bonificação acaba por diminuir o custo unitário de cada mercadoria recebida, não gerando receita para quem recebeu essas mercadorias, sendo considerada um desconto incondicional, haja vista que independe de evento posterior à emissão do documento. Não há que se falar, portanto, em incidência das contribuições”.

De outro lado, o Fisco demonstrou no TVF que as chamadas “bonificações em mercadorias” não tiveram a natureza de ‘descontos incondicionais’, ou seja, não constituíram descontos incondicionalmente concedidos à adquirente, na forma de entrega de mercadorias em quantidade maior do que a estipulada, uma vez que não foram vinculadas à aquisição de mercadorias para revenda.

Conforme a legislação e regência, entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo das contribuições aqui analisadas, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, sendo passíveis de exclusão as receitas financeiras que não se incluam neste conceito.

Esse entendimento é fruto de julgados do STF, no sentido de que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05/08/2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “(...) **os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa**”. Assim, **o faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica**, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.

Portanto, temos que as exclusões possíveis da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei nº

9.718/1998: (a) as vendas canceladas e os **descontos incondicionais** concedidos; (b) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (d) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; e (e) as receitas decorrentes da venda de bens do Ativo permanente.

Como é cediço, as bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da Nota Fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Portanto, consideram-se “descontos incondicionais”, nos termos da Lei n.º 10.637, de 2002, art. 12, §3º, "a", os descontos que constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, exatamente como asseverado pela fiscalização, no item 27 do TVF, fls. 23.968/23.969:

“27. Do exposto nos itens 23 a 26 acima, fica evidenciado que:

a) (...).

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”. (*grifo nosso*)

Assim, considerando as informações sobre essas rubricas contidas nos autos, cabe concluir que a fiscalização agiu de forma correta, restando claro que tais “receitas” (mercadorias recebidas a título de ‘bonificações em mercadorias’) se referem a valores vinculados à venda e/ou prestação de serviços e que constituem atividades operacionais da empresa (não possuindo natureza jurídica de “descontos incondicionais”), compondo, portanto, o conceito de receita ou faturamento.

Por fim, cabe aqui destacar também que tais receitas, contabilizadas na conta n.º 2156 - “Bonificações em mercadorias” não constituem receitas financeiras, e tampouco estão listadas como passíveis de exclusão/dedução das bases de cálculo das contribuições (§ 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718/1998).

Pelo exposto, para que o recebimento de bonificação em mercadorias não seja computado como receita para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na forma definida na Lei n.º 9.718/98, é necessário que esteja discriminado na própria Nota Fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em Nota Fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente registrada a conta de receita e tributada pelas contribuições na vigência da Lei.

Cabe, assim, o provimento do apelo fazendário, no que se refere a bonificações.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer em parte** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a bonificações, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan