



<b>Processo nº</b>	16682.721243/2015-88
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-009.931 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de outubro de 2022
<b>Recorrente</b>	CERVEJARIA PETRÓPOLIS
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. ENCERRAMENTO PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO DA IMUTABILIDADE DO LANÇAMENTO.

Inexiste vício ensejador da nulidade do Auto de Infração quando este atende todos os requisitos previstos na legislação.

O encerramento parcial do Auto de Infração não constitui vício de nulidade do ato administrativo, não havendo que se falar em mutabilidade do lançamento quando houve somente a sua complementação.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO NA GLOSA DE CRÉDITOS.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CTN); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

Para o fim de aplicação do art. 150, §4º, do CTN, não se considera pagamento o crédito descontado no período na apuração das contribuições não-cumulativas nem o saldo credor das contribuições deduzido em períodos posteriores.

O prazo decadencial não alcança o poder de examinar o saldo credor de meses anteriores deduzido posteriormente na apuração das contribuições não-atingidas pela decadência.

Inexiste lançamento na glosa de créditos apurados em períodos anteriores, utilizados posteriormente. Súmula CARF nº 159.

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

Ano-calendário: 2010

PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato

subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins. Desta forma, devem fazer parte da base de cálculo dos créditos da não cumulatividade de tais contribuições.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2010

### **PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS.**

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins. Desta forma, devem fazer parte da base de cálculo dos créditos da não cumulatividade de tais contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) afastar a preliminar de nulidade suscitada. Vencido o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), por entender que há nulidade em razão de alteração de critério jurídico e violação do artigo 146 do Código Tributário Nacional; (ii) afastar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Renata da Silveira Bilhim, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento neste ponto por equiparação do instituto da compensação ao pagamento, aplicando a regra do art. 150, §4º do CTN; e (iii) no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos sobre as saídas efetuadas a título de bonificações. Vencidos os Conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida (Relator), João José Schini Norbiato (suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso, para manter a glosa de tais créditos. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Renata da Silveira Bilhim. Nos termos do Art. 58, § 5º, Anexo II do RICARF, o Conselheiro Carlos Frederico Schwuchow de Miranda não votou neste julgamento, por se tratar de processo relatado pelo Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, e o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares não votou com relação à decadência, por se tratar de questão votada pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. A Conselheira

Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) participou do julgamento ocorrido em janeiro de 2020 em substituição da Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, ausente justificadamente.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim – Redatora *ad hoc*

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado(a)), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Luis Cabral, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo a lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e da respectiva multa vinculada de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) relativos ao ano-calendário de 2010, apuradas no regime não-cumulativo.

De acordo com o Relatório de Fiscalização (Termo de Verificação Fiscal – fls. 46.939-47.067), mais precisamente em seu item 7, o Auditor-Fiscal destaca a realização de glosa de créditos descontados dos insumos que integraram as mercadorias remetidas a clientes a título de bonificação, mas que, não estando vinculadas a vendas, foram consideradas doações, portanto, incabível aplicação do conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, que se relacionam somente a bens ou produtos destinados à venda.

Evitando alongar em parte introdutória, a autoridade fiscal, utilizando-se do conceito de desconto incondicional contido na Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, e da correspondência entre bonificações e do desconto incondicional realizada pelo Parecer CST/SIPR nº 1386, de 15 de junho de 1982, realizou a análise dos créditos apurados pelo contribuinte no ano de 2010.

Segundo o citado Parecer:

“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.

Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.”

Diante do exposto, a fiscalização entendeu que, se a bonificação ocorre vinculada a uma operação de venda, a mercadoria entregue em bonificação também é considerada “vendida”, dessa forma, não haveria impedimento para o desconto dos créditos na sistemática não-cumulativa dos insumos utilizados na produção do bem. Por outro lado, se a operação não for configurada como bonificação, decorrerá de mera liberalidade de quem faz a entrega, restando caracterizada assim uma doação.

Entretanto, se configurada a doação, a empresa doadora não faz jus ao desconto do crédito referente aos insumos utilizados na fabricação das mercadorias destinadas à doação, visto que, de acordo com o estabelecido nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A autoridade fiscal destacou ainda que, conforme decisões administrativas e soluções de consulta, apesar da obrigatoriedade da bonificação constar da nota fiscal de venda, algumas decisões administrativas vêm admitindo que as bonificações figurem em nota fiscal própria, distinta da nota fiscal de venda, desde que a nota fiscal de bonificação tenha numeração imediatamente posterior à nota fiscal de venda, sendo ambas emitidas na mesma data e para o mesmo destinatário, e que a mercadoria vendida seja da mesma natureza e espécie da mercadoria bonificada.

Em análise à documentação apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscal, verificou que parte das operações informadas como remessas em bonificação não se vinculavam especificamente a uma operação de venda, considerando em sua apuração como bonificações apenas as operações realizadas com o mesmo produto, ainda que em outra nota fiscal, desde que antecedidas “imediatamente” por notas de venda, não necessariamente a sequencia unitária exatamente anterior. Dessa forma, foi possível verificar se as operações de venda de um produto antecediam as operações de bonificação do mesmo produto.

Verificou ainda que parte das “bonificações” eram em favor de funcionários e filiais da própria cervejaria, essas, sequer alvo de impugnação por parte do contribuinte.

Totalizando os valores planilhados conforme método acima descrito, intimou o contribuinte a apresentar os relatórios de controle de composição de insumos/produtos aplicados na produção das mercadorias bonificadas por unidade filial e por competência. Vencidos os prazos das intimações sem resposta por parte do fiscalizado, realizou a composição baseada em relatórios de quebra da produção apresentados pelo próprio contribuinte no decorrer do procedimento fiscal, identificando e totalizando os valores de créditos indevidamente descontados relativos às operações não caracterizadas como bonificações.

Destacou ainda que as glosas dos créditos e a contribuição lançada constam em conjunto com o apurado no processo nº 16682.720319/2015-58, resultado do encerramento parcial do procedimento fiscal em janeiro de 2015.

Ciente da pretensão fiscal, recorreu à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – Fortaleza, que entendeu improcedente a impugnação nos termos da ementa que segue:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

**DECADÊNCIA. SALDO CREDOR.**

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º, do CNT); todavia, quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173,1, do CTN.

Para o fim de aplicação do art. 150, §4º, do CNT, não se considera pagamento o crédito descontado no período na apuração das contribuições não-cumulativas nem o saldo credor das contribuições deduzido em períodos posteriores.

O prazo decadencial não alcança o poder de examinar o saldo credor de meses anteriores deduzido posteriormente na apuração das contribuições não atingidas pela decadência.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010

**BONIFICAÇÕES. DESCONTO INCONDICIONAL. VINCULAÇÃO À VENDA. GLOSA DE INSUMOS DAS MERCADORIAS BONIFICADAS.**

Para que as bonificações possam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, há de caracterizar-se como desconto incondicional.

Mercadorias remetidas sem vinculação à operação de compra e venda não configuram bonificação, de modo que o crédito sobre os insumos utilizados devem ser glosados na apuração das contribuições.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010

**BONIFICAÇÕES. DESCONTO INCONDICIONAL. VINCULAÇÃO À VENDA. GLOSA DE INSUMOS DAS MERCADORIAS BONIFICADAS.**

Para que as bonificações possam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, há de caracterizar-se como desconto incondicional.

Mercadorias remetidas sem vinculação à operação de compra e venda não configuram bonificação, de modo que o crédito sobre os insumos utilizados devem ser glosados na apuração das contribuições.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2010

**LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. LIQUIDEZ E CERTEZA.**

O lançamento complementar decorrente do encerramento parcial da fiscalização não torna ilíquido e incerto o crédito tributário formalizado, pois que a implementação dos julgamentos sobre os lançamentos original e complementar encontra-se no plano da liquidação, a ser empreendida após decisões definitivas no âmbito do contencioso administrativo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em recurso semelhante à impugnação apresentada, alegando, em síntese:

- a) Nulidade do Auto de Infração pela indevida reconstituição do saldo de créditos do Pis e Cofins com base em processo administrativo ainda não julgado;
- b) Inexistência de Auto de Infração Complementar;
- c) Decadência dos lançamentos pelo transcurso do prazo para glosa dos créditos apropriados pela recorrente;
- d) Regularidade das operações de bonificações, em virtude de:
  - d.1) Existência de consulta formulada, favorável à não incidência das contribuições das saídas em bonificação;
  - d.2.) Adoção de critérios subjetivos adotados pela fiscalização, sem fundamentação legal, para descharacterizar as operações de bonificação;

Aduziu ainda a inexistência de doações nas operações de saída, não sendo necessário que a bonificação conste da mesma nota fiscal de saída, concluindo pela procedência de seus créditos.

Após a apresentação de Recurso Voluntário, recebeu Informação Fiscal da Delegacia da Receita Federal de sua jurisdição, facultando a apresentação de complementação ao recurso originalmente apresentado, visto que a DRF realizou alterações no crédito tributário em virtude da decisão de primeira instância, apartando o montante não impugnado.

Em sua complementação, reiterou os termos do Recurso Voluntário já apresentado, explicando não ter impugnado somente os créditos decorrentes de bonificações para funcionários e algumas filiais e empresas ligadas, concentrando seus esforços em comprovar a nulidade do Auto de Infração em virtude da imutabilidade do lançamento tributário.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Renata da Silveira Bilhim, Redatora *ad hoc*.

**Como Redatora *ad hoc*, reproduzo abaixo a íntegra da minuta de voto inserida pela i. relator original, Conselheiro Silvio Rennan do Nascimento Almeida, no diretório corporativo do CARF, cujo posicionamento adotado não coincide em alguns pontos com o meu, razão pela qual, ao final, quanto a estes seguirá o voto vencedor.**

**Passa-se à transcrição do voto do Relator original:**

O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já exposto em relatório, cuida-se de Auto de Infração que realizou o lançamento de PIS e Cofins, bem como da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, em virtude da glosa de créditos descontados na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos entregues em doação, visto que foram desconsideradas as operações de bonificação informadas pela recorrente.

Preliminarmente, devem ser analisadas as nulidades suscitadas e a decadência.

**I. Nulidade:**

Defende a recorrente a existência de vício de nulidade no Auto de Infração em virtude da indevida reconstituição do saldo de créditos do PIS e da Cofins com base em Processo Administrativo ainda não julgado.

A alegação decorre da realização de encerramento parcial do procedimento fiscal realizado em janeiro de 2015. Melhor explicando: o Auditor-Fiscal responsável pelo MPF nº 07.1.85.00.2013-00327, realizou encerramento parcial da fiscalização em janeiro de 2015 por meio do Processo Administrativo nº 16682.720319/2015-58, realizando o lançamento referente a diversos temas já definitivamente apreciados, permanecendo ainda pendente de conclusão a apreciação sobre as operações de bonificação em mercadorias, objeto do atual julgamento, conforme se extrai do item 8.2 do TVF:

“8.2. Estes demonstrativos também trazem os valores das glosas dos créditos descontados e da contribuição apurada, descritos no parágrafo 6 acima, lançados nos Autos de Infração de PIS/Pasep e da Cofins formalizados no processo administrativo fiscal COMPROT nº 16682.720.319/2015-58, quando do encerramento parcial do procedimento fiscal em janeiro/2015. Neles foram incluídos os valores relativos as glosas dos créditos de PIS/Pasep e da Cofins, apurados nesta 2<sup>a</sup> fase do procedimento fiscal, relativos às operações de bonificações de produtos descaracterizadas pela Fiscalização. São demonstradas as contribuições totais acumuladas devidas após as inclusões das glosas dos créditos oriundas da análise das operações de bonificação. Destes totais de contribuições acumuladas são descontadas as contribuições já lançadas no processo COMPROT nº 16682.720.319/2015-58, conforme tabelas abaixo. As diferenças das contribuições assim calculadas representam as parcelas devidas e lançadas nos Autos de Infração de PIS/Pasep e da Cofins formalizados pelo presente processo.

Tributo	Mês	Contribuição devida apurada no processo 16682.720.319/2015-58 (A)	Contribuição acumulada devida apurada incluindo "bonificações" (B)	Diferença de contribuição lançada na presente autuação (C) = (B) - (A)
PIS	mar/10		29.336,09	29.336,09
PIS	abr/10		565.290,04	565.290,04
PIS	mai/10		580.753,07	580.753,07
PIS	jun/10		545.275,71	545.275,71
PIS	jul/10	491.099,99	789.559,28	298.459,29
PIS	ago/10	857.325,79	1.053.219,03	195.893,24
PIS	set/10	912.261,37	1.135.241,48	222.980,11
PIS	dez/10	832.691,95	1.654.001,71	821.309,76
<b>Totais ==&gt;</b>		<b>3.093.379,10</b>	<b>6.352.676,41</b>	<b>3.259.297,31</b>

Tributo	Mês	Contribuição devida apurada no processo 16682.720.319/2015-58 (A)	Contribuição acumulada devida apurada incluindo as "bonificações" (B)	Diferença de contribuição lançada na presente autuação (C) = (B) - (A)
COFINS	jan/10		330.728,13	330.728,13
COFINS	fev/10		4.652.727,73	4.652.727,73
COFINS	mar/10		881.741,23	881.741,23
COFINS	abr/10	1.575.698,80	2.944.077,65	1.368.378,85
COFINS	mai/10	2.395.409,23	3.007.384,05	611.974,82
COFINS	jun/10	2.187.992,88	2.858.283,93	670.291,05
COFINS	jul/10	3.182.642,24	3.978.303,83	795.661,59
COFINS	ago/10	4.339.595,35	5.243.140,34	903.544,99
COFINS	set/10	4.636.705,35	5.665.220,92	1.028.515,57
COFINS	dez/10	5.339.489,54	9.127.927,53	3.788.437,99
<b>Totais ==&gt;</b>		<b>23.657.533,39</b>	<b>38.689.535,34</b>	<b>15.032.001,95</b>

Traz o contribuinte que a autoridade fiscal não poderia realizar os lançamentos levando em conta a apuração executada no processo n.º 16682.720319/2015-58 (Coluna A), valores esses objeto do encerramento parcial do procedimento fiscal.

Quando em julgamento de primeira instância, entendeu o colegiado *a quo* que trata-se de lançamento complementar, situação prevista no art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72 e art. 41 do Decreto n.º 7.574/2011.

Por outro lado, a recorrente defende que não consta em nenhum momento a menção no Relatório Fiscal de que seria um lançamento complementar, assim, estaria a Delegacia de Julgamento incorrendo em alteração do critério jurídico da decisão da Unidade de Origem. Subsidiariamente, traz que, ainda que não se tratasse de alteração de critério jurídico, o lançamento efetuado neste processo não possui os requisitos estabelecidos para caracterização de lançamento complementar nos termos da legislação de regência.

Antes de mais nada, necessário destacar as situações previstas em lei que ferem de morte o Processo Administrativo. De acordo com o Decreto n.º 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O mesmo Decreto previu ainda como requisitos do Auto de Infração:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Da simples análise dos autos à luz da legislação vigente, percebe-se que o Auto de Infração foi lavrado obedecendo a todos os requisitos legais. A realização de um único procedimento fiscal utilizando dois números de processos distintos, apesar de incomum, não macula o procedimento de fiscalização realizado, já que não traz nenhum prejuízo à recorrente, especialmente em relação ao seu direito de defesa, já que devidamente notificado do encerramento parcial e da utilização de dois números de processo distintos. Ainda que a divisão em dois números de protocolo diversos fosse considerado um vício no procedimento, o que não me parece, a apensação realizada posteriormente seria capaz de sanar o vício existente, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto aos argumentos da recorrente, não se pode aceitar tamanha ampliação do conceito de alteração do critério jurídico. A interpretação do colegiado de primeira instância dos atos praticados pela autoridade de origem não podem ser vistos como alteração dos fundamentos da decisão, principalmente quando a fiscalização fez constar em seu Relatório o encerramento parcial do procedimento, o que, por dedução lógica, pressupõe a existência de segunda etapa do procedimento ou, como concluiu a DRJ, lançamento complementar.

Apesar de desnecessária classificação como lançamento complementar, visto que, como acima demonstrado, o Auto de Infração cumpre na totalidade os requisitos estabelecidos na legislação, entendo que existe a subsunção do fato à norma. Ainda que se admita a possibilidade de não ter sido a vontade inicial do legislador a previsão do lançamento complementar para a presente hipótese, os fatos se enquadram perfeitamente no conceito estabelecido no art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72 e art. 41, §1º, I, “b”, do Decreto nº 7.574/2011, afinal:

“Decreto nº 7.574/2011:

Art. 41 [...]

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I – em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

[...]

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada;”

Em recurso voluntário complementar, a recorrente traz vasta matéria acerca da imutabilidade do lançamento tributário e, em conclusão muito semelhante à anterior, com fundamentação diversa, peticiona pela declaração da nulidade do lançamento.

Já foi exposto o devido cumprimento dos requisitos necessários ao regular lançamento por meio de Auto de Infração, o que, por si só, seria suficiente para comprovar a legalidade do ato administrativo. Entretanto, ainda assim resta clara a inaplicabilidade do

“princípio da imutabilidade do lançamento tributário” ao caso concreto. Ora, em momento algum houve a alteração do lançamento já realizado, mas apenas complementação por meio de um segundo lançamento, procedimento este que não atenta contra qualquer dos requisitos impostos pela legislação. Assim, não há que se falar em alteração de ato administrativo.

Desta feita, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

## II. Decadência:

Em preliminar de decadência, a recorrente discorda das conclusões do colegiado de primeira instância, destacando dois pontos centrais: a decadência quanto a créditos tributários de períodos anteriores aproveitados posteriormente e a equiparação do desconto de crédito realizado em declaração com o pagamento antecipado.

Evitando reprise tema já amplamente debatido neste Conselho, como se sabe, é de observância obrigatória as regras de decadência constantes da decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferida sob o rito de recurso repetitivo, no âmbito do julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC.

Em apertada síntese, a existência de pagamento antecipado atrai a aplicação do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (data do fato gerador), enquanto que, não sendo realizado qualquer pagamento, ou nos casos de fraude, dolo, ou simulação, é utilizada a regra do art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte). Por óbvio, para os casos de lançamento de ofício, na inexistência de homologação, aplica-se também como início da contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

Conforme se extrai dos autos processuais, foram glosados créditos apurados em 2009 e 2010, utilizados somente em 2010, e formalizados lançamentos somente em relação ao ano-calendário de 2010, iniciando os lançamentos em janeiro.

Quanto aos lançamentos realizados, é clara a aplicação do art. 173, I, do CTN ao presente caso. Como já demonstrado, na inexistência de pagamento antecipado, não há que se falar em contagem de prazo pela regra do art. 150, §4, do CTN.

Segundo o contribuinte, existe a correspondência entre o desconto de créditos no período e o pagamento antecipado. Esta tese não encontra guarida no âmbito tributário. Ao se utilizar o pagamento (ainda que parcial) como parâmetro para a aferição da regra aplicável ao caso, referiu-se ao instituto de extinção tributária previsto no Código Tributário Nacional (art. 156, I, CTN), não sendo aplicável qualquer regra extensível.

Nesse sentido inclusive tem decidido o CARF<sup>1</sup>, ao entender que, para atração da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN (cinco anos do fato gerador), no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, exige-se pagamento (*strictu sensu*) antecipado.

Portanto, descabida a alegação da recorrente neste ponto e, utilizando-se como data inicial da contagem o primeiro dia do exercício seguinte, regra prevista no art. 173, I, CTN, os lançamentos realizados em 2010 não estão atingidos pela prescrição, visto que a realização da ciência ocorreu ainda em abril de 2015.

---

<sup>1</sup> Acórdão nº 9303-008.528 e 3302-007.502

Por fim, vale destacar que a analogia realizada entre o IPI, Pis e Cofins não procede, visto que Imposto sobre Produtos Industrializados possui legislação própria.

Nesse sentido, trouxe a recorrente, entre outros, o Acórdão n.º 3403-002.388, de 25 de julho de 2012:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI

Período de apuração: 16/01/1994 a 15/09/1994

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. CONFIGURAÇÃO.**

A compensação escritural com créditos admitidos pela legislação do imposto representa pagamento antecipado e implica o deslocamento da contagem do prazo decadencial para a regra do lançamento por homologação.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado”

O entendimento acima exposto, decorre diretamente da previsão do art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002 (atualmente no art. 183 do Regulamento do IPI de 2010). Em que pese o valor jurídico do acórdão acima, além da impossibilidade de sua aplicação às contribuições em discussão, o atual entendimento do CARF deixa claro que só é considerado pagamento antecipado quando da utilização de crédito admitido. Portanto, ainda que houvesse a possibilidade de utilização do acórdão acima no âmbito do PIS e da Cofins, não teria melhor sorte a recorrente, visto que seus créditos foram considerados ilegítimos. Nesse sentido o Acórdão n.º 9303-007.868, de 23 de janeiro de 2019:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01 /04/2010 a 31/12/2010

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.

**IPI. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

A presunção de pagamento antecipado prevista no art. 124, parágrafo único, III, do RIPI/2002, somente opera em relação a créditos admitidos pelo regulamento. Sendo ilegítimos os créditos glosados e lendo os saldos credores da escrita fiscal dado lugar a saldos devedores que não foram objeto de pagamento antes do exame efetuado pela autoridade administrativa, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 173,1, do CTN.”

Quanto à decadência dos créditos apurados em 2009 e 2010, utilizados somente em 2010, reitero meu entendimento recentemente exposto no Acórdão n.º 3402-007.196:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/09/2013

**DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. INOCORRÊNCIA.**

Não se aplica a decadência disposta no Código Tributário Nacional na glosa de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos por não se tratar de lançamento, nos termos da Súmula CARF nº 159.”

A verificação da ocorrência da decadência em relação aos créditos apurados em 2009 e 2010 passa pelo entendimento da Súmula CARF nº 159 e seus acórdãos precedentes:

**“Sumula CARF nº 159**

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições”

Entre os precedentes para edição da súmula, traz-se a exame o Acórdão nº 3403-003.591, inclusive com recortes da discussão para melhor entendimento:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

**DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO.**

O pedido de ressarcimento faz com que a Administração seja obrigada, ao analisá-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada pela Recorrente, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento de ofício, vez que a Administração apenas apurou que o valor levantado pela Recorrente encontrava-se incorreto.

[...]

“A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se refere ao período compreendido entre 01 de julho de 2004 a 30 de setembro de 2004, e que na notificação do despacho decisório se deu apenas em 20 de outubro de 2009, teria havido a decadência em relação ao “crédito”, sendo, pois, impossível a majoração “indireta” de base de cálculo pela Autoridade Fazendária, que, a seu turno, estaria obrigada a realizar novo lançamento de ofício.

Trata-se de um raciocínio interessante, que possui à primeira vista sustentação teórica e que inclusive foi reconhecido anteriormente pelo anterior Conselho de Contribuintes, nos termos dos julgados que foram trazidos à colação pela Recorrente.

Contudo, em meu pensar, tal raciocínio não resiste a uma análise mais profunda da própria compensação. Apenas para que V. Sas. Tenham a dimensão do quanto alegado pela Recorrente, basta analisar situação em que determinado contribuinte, fiando-se na tese da decadência, disponde de 5 (cinco) anos para exercitar o seu direito à recuperação do crédito tributário a que faz jus, deixa para fazê-lo apenas no último dia do quarto ano posterior ao fato gerador.

Ora, admitido tal raciocínio, o crédito desse perspicaz contribuinte sequer poderia ser questionado, pois passado um dia da transmissão eletrônica de seu pedido o seu pedido de ressarcimento estaria tacitamente homologado.

Não faz o menor sentido!

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formula pedido de ressarcimento.”

Verifica-se, conforme esclarecedor acórdão precedente, a inexistência de lançamento na recomposição dos créditos opostos ao fisco, como bem ressaltado no texto da Súmula CARF nº 159.

Entretanto, deve ser discutida a diferença existente entre o texto expresso da Súmula e o caso ora discutido. Aqui, como se sabe, trata-se de Auto de Infração, não de Pedido de Ressarcimento.

Apesar da diferença apontada, a conclusão a se chegar é a mesma. A bem da verdade, a glosa citada no texto sumulado ocorre diretamente no crédito, seja ele componente de simples desconto em declaração, seja ele utilizado em Pedido de Ressarcimento de saldo credor, sua origem e natureza são as mesmas.

A recorrente, ao não utilizar créditos de períodos anteriores, realiza a constituição de um controle de créditos em seus demonstrativos, levando-os para períodos seguintes os saldos não utilizados em cada mês. No presente caso, apurou os créditos em 2009 e somente realizou sua utilização no ano-calendário de 2010.

Na atividade de fiscalização, ao se analisar todo o período de 2010, o Auditor-Fiscal se depara com a utilização de créditos de anos anteriores utilizados no período fiscalizado. Como realizar a fiscalização do período se parte do crédito utilizado naquela competência foi apurado em 2009? Estaria o Fisco impedido de realizar lançamentos relativos a 2010 pela impossibilidade da análise do direito creditório utilizado no mesmo período?

Assim como no exemplo exposto no acórdão precedente do texto sumulado, ao admitir a decadência dos créditos apurados em períodos anteriores e utilizados posteriormente, pode ser criada situação onde o Fisco recebe uma declaração e não tem o poder de apreciá-la. Não se trata de mera situação hipotética, mas plenamente possível de realização. Basta imaginar

um contribuinte que apura um crédito em seu Dacon, não o utiliza nem opõe ao fisco em momento algum e, faltando um dia para decurso dos 5 anos, utiliza-o integralmente para desconto de débitos do período. Nesse caso, logo após realizado o processamento da declaração, não haveria mais qualquer ação a ser tomada pelo fisco, já que todo o crédito analisado já estaria homologado.

Deve ainda ser destacado que não se trata de hipótese de criação de instituto não atingido pela decadência. Longe disso. Como direito creditório que é, se utilizado para desconto de débitos em um Dacon ou EFD, terá o fisco o prazo decadencial de análise da declaração para validar ou não o direito creditório utilizado. Essa conclusão se torna patente ao se analisar a partir da perspectiva do débito declarado.

Explique-se. Se fosse admitida a impossibilidade de análise do direito creditório apurado anteriormente e utilizado em período ainda não decaído, estaria comprometido o próprio lançamento do débito efetivamente devido no período que, neste caso, estaria inevitavelmente declarado a menor, dada a existência de um crédito ilegítimo.

Pelo exposto, afasto também a preliminar de decadência.

### III. Mérito:

O litígio envolve a previsão estampada nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, quando foi estabelecido que os descontos incondicionais concedidos não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Na busca pelo conceito fiscal de desconto incondicional, a fiscalização utilizou-se de previsão do Regulamento do Imposto de Renda e da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978, que previu como descontos incondicionais as “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.”

Entendeu ainda a autoridade fiscal pela correspondência entre desconto incondicional e bonificações na forma do Parecer CST/SIPR nº 1386, de 1982:

“1) 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.

Todavia, como pretende a consulente bonificar o cliente, entregando quantidade maior do que a estipulada, necessário se torna, para que como promoção se enquadre, em termos legais, que operação se transforme em parcela redutora do preço de venda, para que se caracteriza, então, o desconto incondicional.

Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em cruzeiros, o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível, na determinação do lucro real.”

Como expressamente previsto no texto acima, é possível a correspondência entre “bonificações” e “descontos incondicionais”, inclusive quando se pretende oferecer ao cliente quantidade maior do que a compra inicial prevista.

Para que seja configurada como desconto incondicional, previu o Parecer que é necessário que a operação se apresente em “parcela redutora do preço de venda”, o que seria possível “computando-se na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar”.

Trouxe ainda que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, **sem qualquer vinculação com a operação de venda**, o custo dessas mercadorias não será dedutível, ou seja, não serão caracterizados como descontos concedidos incondicionalmente.

Diante da previsão normativa e interpretação acima expostos, a autoridade fiscal entendeu por analisar as operações informadas pela recorrente como “remessas em bonificação” de mercadorias, identificando a caracterização de tais bonificações como “parcela redutora do preço de venda, constante da Nota Fiscal de venda, independente de evento posterior”, assim como estabelecido na Instrução Normativa SRF nº 51/78.

Baseando-se ainda em diversas Soluções de Consulta e decisões administrativas (Solução de Consulta nº 130/SRRF08/Disit/2012, Solução de Consulta nº 136/SRRF10/Disit/2012, Solução de Consulta nº 184/SRRF08/2010, Solução de Consulta nº 29/SRRF01/Disit/2012 e Acórdão nº 204-03.304), concluiu por flexibilizar o requisito imposto na IN SRF nº 51/78, admitindo como “bonificações” não só as constantes na mesma Nota Fiscal de Venda, mas também as que figurarem em Nota Fiscal distinta, desde que com numeração imediatamente posterior à Nota Fiscal de Venda, emitidas na mesma data e para o mesmo destinatário, e que a mercadoria bonificada seja da mesma natureza e espécie da mercadoria vendida.

Importante destacar que, apesar de expor entre os requisitos aceitos para caracterização da operação de bonificação a “numeração imediatamente anterior”, o Auditor-Fiscal concluiu, no item 7.33.1 do TVF, que não haveria necessidade da “sequência unitária imediatamente anterior”, aceitando, portanto, a existência de notas fiscais intercalando as operações de venda e bonificação, como eventualmente ocorre com o contribuinte, visto que emite, em conjunto com as Notas de Venda, notas de movimentação de pallets e vasilhames.

Dessa forma, a fiscalização realizou a identificação em planilhas das operações de bonificação que possuía vinculação a uma operação específica de venda, acatando somente as realizadas em mesma data da operação de venda, para o mesmo destinatário com mercadoria bonificada de mesma natureza e espécie da mercadoria vendida, conforme se extrai do TVF:

“7.33.1 Nas planilhas demonstrativas foram criadas as colunas *Chave de agregação* e *Apuração*. Na coluna *Chave de agregação* foram agrupadas as informações da data de emissão da nota fiscal, o código fiscal da operação (CFOP) e o código do produto, nesta ordem. Foram, então, classificadas as informações em ordem crescente da coluna *Chave de agregação*. Em seguida, foram calculados os subtotais das quantidades dos produtos,

também tendo por referência a *Chave de agregação*. Tais operações possibilitaram tanto a agregação das operações de venda de um mesmo produto quanto a agregação das operações de bonificações, também de um mesmo produto. Foram consideradas operações de bonificação aquelas cujas notas fiscais agrupadas fossem antecedidas imediatamente por agregações de vendas do mesmo produto objeto das bonificações (não necessariamente a seqüência unitária imediatamente anterior).

7.33.2 Desta forma, foi possível verificar se as operações de venda de um determinado produto, agregadas e totalizadas pela *Chave de agregação*, antecedem as operações de bonificação do mesmo produto, também agregadas e totalizadas pela *Chave de agregação*.

[...]

7.33.3 Alguns exemplos de operações de bonificações de produtos (CFOP 5910) para o cliente LEYROZ, consideradas pela Fiscalização como vinculadas às respectivas operações de venda do mesmo produto (CFOP 5401) ocorridas na mesma data e encadeadas pelo sequenciamento das notas fiscais. Lembrando que o CFOP 5401 representa operação de venda e CFOP 5910, operação de bonificação.

[...]

Descrição: CERVEJA ITAIPAVA PILSEN LATA 350 ML PCT 12											TIPO	Unid	Qtd
Seq	UNIDADE	Cliente	CNPJ_Cliente	Comp	Emissao	Serie	NF	CFOP	Chave agregação	TIPO	Unid	Qtd	
3580	003 BTV	LEYROZ	06958578000565	200901	20090126	S-1	9334	5401	20090126 - 5401 - P-11562	PA	PO	5.808	
3581	003 BTV	LEYROZ	06958578000565	200901	20090126	S-1	9336	5401	20090126 - 5401 - P-11562	PA	PO	205	
3582									20090126 - 5401 - P-11562 Total			6.013	
3583	003 BTV	LEYROZ	06958578000565	200901	20090126	S-1	9337	5910	20090126 - 5910 - P-11562	PA	PO	5.603	
3584	003 BTV	LEYROZ	06958578000565	200901	20090126	S-1	9340	5910	20090126 - 5910 - P-11562	PA	PO	5.808	
3585									20090126 - 5910 - P-11562 Total			11.411	

[...]

7.33.5 Alguns exemplos de operações de doações de produtos (CFOP 5910) para o cliente LEYROZ, descaracterizadas pela Fiscalização como operações de bonificação, uma vez que não estão vinculadas às operações de venda do mesmo produto (CFOP 5401) ocorridas na mesma data e encadeadas pelo sequenciamento das notas fiscais.

Seq	Comp	Emissao	Serie	NF	CFOP	Chave agregação	Produto	Descrição Produto		TIPO	Unid	Qtd
4064	200901	20090128	S-1	9833	5401	20090128 - 5401 - P-11560	P-11560	CERVEJA CRYSTAL PILSEN		PA	CX	1.274
4065						20090128 - 5401 - P-11560 Total						1.274
4066	200901	20090128	S-1	9835	5910	20090128 - 5910 - P-11562	P-11562	CERVEJA ITAIPAVA PILSEN LATA		PA	PO	513
4067						20090128 - 5910 - P-11562 Total						513
4068	200901	20090128	S-1	9835	5910	20090128 - 5910 - P-11563	P-11563	CERVEJA CRYSTAL PILSEN LATA		PA	PO	427
4069						20090128 - 5910 - P-11563 Total						427

Identificadas as operações não caracterizadas como “bonificações”, a fiscalização realizou a composição dos saldos baseada em relatórios de quebra da produção apresentados pelo próprio contribuinte no decorrer do procedimento fiscal, identificando e totalizando os valores de créditos indevidamente descontados na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não destinados à venda.

Dante de uma visão geral da ação fiscal, importante apreciar os pontos destacados pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário.

- Solução de Consulta nº 80/2008:

A princípio, defende a existência de Solução de Consulta própria (Solução de Consulta Disit SRRF07 nº 80/2008), que, no seu entender, lhe é favorável, visto que conclui que as bonificações em mercadorias concedidas equiparadas a descontos incondicionais não integram a quantidade comercializada.

De acordo com a citada Solução de Consulta:

“Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo a interessada que, na condição de optante pelo regime especial de apuração e pagamento previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003, deverá determinar os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, correspondente aos produtos abrangidos pelo referido regime, multiplicando a quantidade de litros comercializada no mês pelo valor fixado em reais por unidade de litro do produto, sendo incabível neste caso, a exclusão de bonificações em mercadorias concedidas equiparadas a descontos incondicionais, que já não integram a quantidade comercializada, (grifo nosso)

[...]

7. Cabe, inicialmente, ressaltar tratar-se de contribuinte tributado pelo PIS/PASEP e a COFINS com base na sistemática não-cumulativa, e que, por força de seu objeto social - fabricação e comercialização de refrigerantes e cervejas, estaria sujeita, como regra, à incidência concentrada das duas contribuições, com aplicação, no seu cálculo, das alíquotas majoradas estabelecidas no artigo 49 da Lei nº 10.833, de 2003. Conforme informado, porém, pelo consulente, o mesmo fez a opção pelo regime especial de apuração e pagamento de ditas contribuições previsto no artigo 52 da mesma Lei, o qual estabelece serem os valores das contribuições fixados por unidade de litro do produto. Assim, prevalece, no presente caso, não a tributação com base na receita bruta da venda de bens e serviços, conforme definido pelos artigos 1º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, em que o preço é elemento determinante da base de cálculo (alíquota ad valorem), mas sobre a unidade física da mercadoria (alíquota ad rem).

8. Contextualizada assim, a forma de apuração das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS adotada pelo interessado, deve ser verificado se a prática de concessão de bonificação em mercadorias, por ele adotada como estratégia de marketing, tem de fato algum impacto na apuração do valor devido a título das referidas contribuições.

[...]

14. No caso concreto sob exame, porém, a apuração do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS não se dá com base na receita bruta (faturamento), e, portanto, do preço da mercadoria, sendo fixado por unidade de litro do produto, conforme definido no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003, in verbis: (...)

Assim, não se vislumbra amparo legal para a pretensão da consulente, já que, no caso de opção pelo regime especial previsto no artigo 52 da Lei nº 10.833, de 2003, não há qualquer reflexo da receita calculada em relação às mercadorias dadas em bonificação, ainda que atendidas todas as condições estabelecidas nas normas aplicáveis para a sua caracterização como desconto incondicional, na determinação da base de cálculo das duas contribuições. Conforme bem elucidam as instruções do DACON, acima reproduzidas, a quantidade a ser informada para fins de cálculo das contribuições é aquela comercializada, liquida da quantidade referente a vendas canceladas, não sendo contemplada, portanto, a possibilidade de dedução dos descontos incondicionais. E não havendo referência nas instruções do programa aos descontos incondicionais, não há que se falar em dedução da quantidade de mercadorias dada em bonificação, até porquê,

por princípio, já não integram a base de cálculo (quantidade comercializada) (grifo nosso)"

Ao transcrever trechos do ato, se limita a informar que não está sendo aplicada, afastando a segurança jurídica e que, conforme demonstrado, os descontos incondicionais estão excluídos da base de cálculo do PIS e Cofins.

A recorrente não desenvolve o seu raciocínio a ponto de explicar por qual motivo a consulta lhe é favorável e quais os efeitos sobre o Auto de Infração lavrado, dificultando até mesmo a apreciação do tema.

Ao que parece, a recorrente busca se defender da possível incidência das contribuições sobre as **saídas** efetuadas a título de bonificações. Entretanto, não é este o objeto do presente processo. A ação fiscal não traz como conclusão a incidência de Pis e Cofins sobre as operações desconsideradas como desconto incondicional, até mesmo porque as considerou como doações. Os lançamentos aqui efetuados decorreram da glosa dos créditos apurados em Dacon sobre a aquisição dos insumos utilizados na fabricação de bens não destinados à venda, mas sim para doação.

Vale repisar a legislação que fundamentou a glosa dos créditos apurados na aquisição dos insumos:

**"Lei nº 10.833, de 2003:**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos** calculados em relação a:

[...]

II – bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;"

(grifou-se) (o mesmo ocorre em relação à Lei nº 10.637/2002)

Portanto, carece de fundamentação a defesa do contribuinte nesse ponto, visto que, inexistir o cálculo da contribuição na saída das bonificações, não corresponde ao lançamento efetuado sobre a aquisição dos insumos.

Por fim, vale ressaltar que a Solução de Consulta, neste aspecto, visou expor ao contribuinte a forma de realização do cálculo das contribuições incidentes na venda dos seus produtos, visto que, por ser optante do Regime Especial de apuração e pagamento das contribuições previsto no art. 52 da Lei nº 10.833/2003, os valores devidos são fixados por unidade de litro do produto, constituindo método próprio de apuração.

- Critérios subjetivos adotados pela fiscalização:

Traz a recorrente que a autoridade fiscal utilizou-se de critérios subjetivos na descaracterização das operações de bonificação, sem qualquer fundamento legal, o que chamou de “critérios exclusivamente pessoais do agente fiscal”.

Expõe que foram exigidas como formalidades para configuração das bonificações como desconto incondicional:

I – a nota fiscal de bonificação tenha numeração imediatamente posterior (numeração sequencial) à nota fiscal de venda;

II – sejam ambas emitidas na mesma data e para o mesmo destinatário;

III – que a mercadoria bonificada seja da mesma espécie da mercadoria vendida.

Adiante, tece comentários sobre cada um dos requisitos.

Sobre a exigência da bonificação constar em nota sequencialmente posterior à venda, ressalta a existência de peculiaridades das suas operações de venda, dado que, em virtude no elevado número de operações diárias para o mesmo cliente e a necessidade de emissão de notas de remessas de vasilhames e pallets intercalando a venda e a bonificação, entre outros motivos, o critério não lhe é aplicável.

Quanto ao segundo requisito, expressa que não se opõe e que suas operações são realizadas no mesmo dia e para o mesmo cliente, cumprindo rigorosamente o disposto.

Em relação à exigência de que a mercadoria bonificada seja de mesma natureza e espécie da mercadoria vendida (item 7.15 do TVF), expõe que a autoridade fiscal e a DRJ utilizaram como parâmetro o código do produto e a marca para identificar quais operações cumpriam o requisito.

Conclui, em síntese, de acordo com as planilhas utilizadas pela fiscalização, que exclusivamente em razão do código do produto foram desconsideradas operações de bonificação, sendo que o citado critério não possui qualquer ato normativo que o fundamente, passando a defender a irrelevância da bonificação em produtos diferentes do constante da nota de venda, como expressou em seu recurso:

“Afinal o adquirente vende cervejas e de todos os códigos internos da recorrente, não se bonificou o adquirente com um carro ou uma televisão, itens que de acordo com o seu CNAE ou objeto social não comercializa. Quando se fala em mesma natureza, está a se falar de coisa com as mesmas características e não de produtos essencialmente distintos: se vendo cerveja, posso bonificar cerveja e não refrigerantes, rapadura, queijo, etc.”

Por fim, alega que o critério utilizado neste processo difere inclusive do critério de outro Processo Administrativo (16682.721072/2014-14), lavrado contra a recorrente para exigência de IRPJ e CSLL, o que configuraria alteração do critério jurídico nos termos do art. 146, do CTN. Traz no corpo de seu recurso trecho do citado processo:

“Não é possível, apenas com o Razão da conta, identificar se as notas fiscais que amparam as mercadorias *bonificadas* estão vinculadas também a saídas de mercadorias *vendidas*, vale dizer, *não sabemos de pronto se as bonificações registradas nesta conta são a chamada “dúzia de 13”*, em que a mercadoria bonificada (cedida ao cliente sem custo) figura em nota de venda, juntamente com mercadorias pelas quais o cliente pagou

- em caso positivo, teríamos o que chamaremos, para efeito deste Termo de Verificação Fiscal, de BONIFICAÇÃO VINCULADA A VENDA. Esta é, diga-se, a bonificação em sentido estrito. Por outro lado, a saída de mercadorias, sem custo para o destinatário, mas desvinculada de qualquer operação de venda concreta, a rigor não pode ser considerada bonificação, em sentido estrito; é verdadeira doação.

Contudo, algumas decisões administrativas vêm admitindo que as bonificações figurem em nota fiscal própria, distinta da nota fiscal de venda, desde que a nota fiscal de bonificação tenha numeração imediatamente posterior à da nota fiscal de venda, sendo ambas emitidas na mesma data, para o mesmo destinatário.

Trabalhamos os dados de modo a identificar as bonificações vinculadas a vendas. O critério adotado foi o de selecionar as bonificações que figuravam na mesma nota fiscal em que mercadorias vendidas, ou ao menos na nota fiscal seguinte, na numeração seqüencial. Para tanto, dispúnhamos de base de dados de notas fiscais fornecida pela empresa, em resposta a Termo de Intimação lavrado no âmbito do MPF 2013-00327-0.

Elaboramos planilha denominada CONFERENCIA BONIFICAÇÃO X VENDAS 2009. Nesta planilha, comparamos as notas fiscais de bonificação (CFOP 5910 e 6910) com as notas fiscais de venda, selecionando os casos em que a nota fiscal de bonificação tinha o mesmo número, ou o número seguinte ao da nota fiscal de venda, de um mesmo produto, para um mesmo cliente. Sempre que foi possível comprovar a vinculação da bonificação a operação de venda, inserimos o número da nota fiscal de venda correspondente, na coluna "Verificação de Vinculação". Nos casos em que não constatamos vinculação, a coluna "Verificação de Vinculação" foi marcada com um "X".

Em apreciação aos argumentos, inicialmente quanto ao primeiro requisito, não procedem as alegações da recorrente, visto que, como já demonstrado nos autos, o Auditor-Fiscal considerou as operações de bonificação mesmo que não constantes de Notas Fiscais com sequência numérica exatamente anterior, como destacado no item 7.33.1 do TVF, portanto, neste ponto, concordam fiscalização e contribuinte, já que a existência de notas de remessas de pallets ou vasilhames intercalando as operações de venda e bonificações não foram determinantes na descaracterização dos descontos incondicionais.

Visto que a recorrente não se opõe ao segundo requisito, resta apreciar datalhadamente o terceiro requisito, este sim responsável pela descaracterização de operações como bonificações.

Como já exposto em introdução, a Instrução Normativa SRF nº 51/78, cuidou de caracterizar os descontos concedidos incondicionalmente, previstos no então vigente Regulamento do Imposto de Renda:

**“IN SRF nº 51/78:**

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

De já questiona-se: Descontos incondicionais e Bonificações em Mercadoria são o mesmo instituto?

A resposta é negativa, porém, em análise a uma operação realizada por contribuinte, caso ela se revista das características de (i) parcela redutora do preço de venda, (ii) constando na nota fiscal de venda e (iii) não depender de evento posterior, ainda que se dê outra

classificação à operação, ela será considerada desconto incondicional para os fins da legislação e, portanto, deverá ser excluída na apuração da receita líquida.

Esses são os requisitos previstos na legislação para que se possa aferir a correspondência entre uma operação e o desconto incondicional.

Entretanto, a Coordenação do Sistema de Tributação, competente para o exercício da atividade de interpretação da legislação fiscal de forma centralizada, nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, pela Portaria n.º GB-18, de 23/01/69 e IN n.º 26/70, entendeu pela correspondência entre bonificação e desconto incondicional nas operações em que o vendedor, na Nota Fiscal de venda, inclui a quantidade que o vendedor pretende ofertar a título de bonificação, sendo o seu valor, o montante a ser subtraído a título de desconto incondicional.

Diversas Soluções de Consulta posteriores, inclusive a própria Solução de Consulta n.º 80 – SRRF07/Disit/2008, realizada pelo contribuinte, concluíram que, nos termos do Parecer CST/SIPR n.º 1.386/82, a dedutibilidade das bonificações concedidas em mercadorias “se daria apenas quando essas se revestissem da forma de desconto incondicional, e que, para tal, seria necessário que a operação (entrega de quantidade maior do que a estipulada) se transformasse em parcela redutora do preço de venda”.

Ora, como se percebe, diferente do que alega a recorrente, não se trata de estabelecimento de requisitos exclusivamente pessoais do agente fiscal na identificação das operações de bonificação. Em verdade, trata-se de mera aplicação da legislação de regência, em especial, obedecendo as requisitos estabelecidos pela IN n.º 51/78 na caracterização de um desconto incondicional.

Importante mencionar que, entre os requisitos previstos na Instrução Normativa, consta a inclusão do desconto incondicional na própria nota fiscal de venda, requisito este flexibilizado pela autoridade fiscal diante das características peculiares das operações do contribuinte.

Pois bem, indo ao ponto chave da discussão, se no conceito de desconto incondicional consta “parcela redutora do preço”, na mesma nota fiscal de venda do produto, não há como imaginar situação onde se possa reduzir parcialmente o preço de uma mercadoria tomando por base o valor de outra. Não parece lógico e não é esse o conceito do instituto do desconto incondicional, e também não é das operações de bonificação enquanto desconto incondicional.

Da mesma forma que não é possível inclusão de desconto de 20% do preço da Cerveja Itaipava garrafa sobre as vendas de Cerveja Crystal em lata (afinal, o desconto é aplicado sobre o valor do produto vendido), não é possível realizar bonificação em produto ou mercadoria diferente do constante na nota fiscal, quando admitida a possibilidade de bonificação em nota fiscal diversa.

O que pode parecer um rigor excessivo da autoridade fiscal, tem sua razão de ser, explique-se:

A bonificação em mercadorias, enquanto desconto incondicional, não existe de forma autônoma, é necessário que esteja vinculada a uma operação de venda. Neste ponto não há divergência.

Para identificação dessa vinculação, previu-se a inclusão do desconto na própria Nota Fiscal de Venda.

Entendendo as peculiaridades das atividades do contribuinte, flexibilizou-se o requisito da bonificação constar em mesma nota, mas ainda assim seria possível sua identificação, bastando analisar a Nota Fiscal numericamente subsequente, onde restaria identificada a bonificação.

Ainda em virtude de particularidades da atividade do contribuinte (necessidade de emissão de notas fiscais de remessa de vasilhames e pallets), flexibilizou-se ainda mais o conceito, sendo possível aceitar notas não necessariamente subsequentes à Nota Fiscal de Venda.

Apesar das flexibilizações realizadas, ainda é possível a vinculação entre as vendas e bonificações por se tratarem de notas emitidas no mesmo dia, ao mesmo cliente e com o mesmo produto ou mercadoria.

Se, nesse julgamento, admite-se também a possibilidade de bonificação em mercadoria diversa da vendida (o que, como acima demonstrado, foge ao conceito de “desconto”), torna-se impossível a vinculação entre as vendas e suas respectivas bonificações vinculadas, criando-se um verdadeiro “cheque em branco” ao contribuinte para, como lhe aprovou, classificar suas notas em vendas ou bonificações.

Não só isso. Como dito pela recorrente, as bonificações foram realizadas em cerveja, produto de mesma “natureza” da vendida, e não em rapadura ou refrigerante. Ora, se o conceito de “desconto” é “parcela redutora”, e há a necessidade da vinculação entre as operações, não vejo diferença entre aceitar a bonificação em cerveja diversa, rapadura, televisão, ou qualquer outro bem, afinal, todos seriam diferentes do produto vendido, desobedecendo ao conceito de desconto e impedindo a vinculação entre as operações de venda e bonificação.

Quanto ao argumento do critério adotado no Processo n.º 16682.721072/2014-14 ser diferente do adotado nesse processo, destaca-se que, apesar de não haver vinculação obrigatória entre as conclusões dos processos, já que são procedimentos fiscais diferentes, do trecho incluído em seu Recurso Voluntário possível extrair que, também no outro procedimento, foi identificada a necessidade da operação de bonificação ser realizada com o mesmo produto (fls. 49.035 e seguintes):

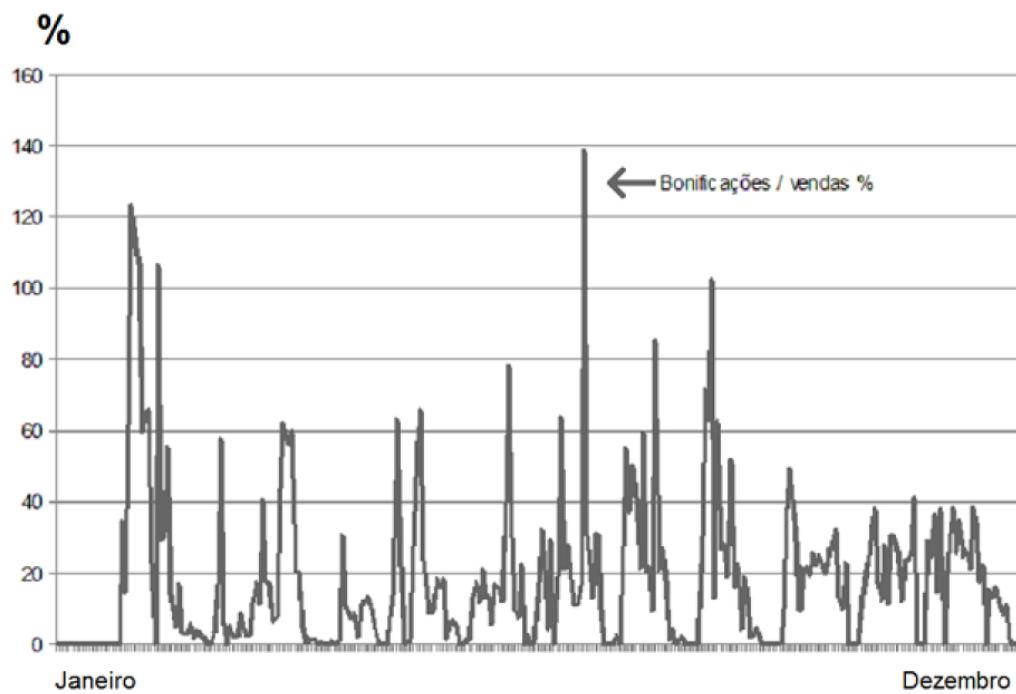
“Elaboramos planilha denominada CONFERENCIA BONIFICAÇÃO X VENDAS 2009. Nesta planilha, comparamos as notas fiscais de bonificação (CFOP 5910 e 6910) com as notas fiscais de venda, **selecionando os casos em que a nota fiscal de bonificação tinha o mesmo número, ou o número seguinte ao da nota fiscal de venda, de um mesmo produto, para um mesmo cliente**. Sempre que foi possível comprovar a vinculação da bonificação a operação de venda, inserimos o número da nota fiscal de venda correspondente, na coluna “Verificação de Vinculação”. Nos casos em que não constatamos vinculação, a coluna “Verificação de Vinculação” foi marcada com um “X”.”

Indo além da análise específica das Notas Fiscais, analisando o contexto como um todo, a inexistência de vinculação entre várias operações de bonificação e venda se mostra patente.

Pretendendo fazer prova em seu favor, a recorrente, ainda na impugnação, juntou tabelas de fls. 47.166/47.718 e 47.179/47.188 com os valores de Vendas e Bonificações realizadas diariamente, em cada uma de suas filiais.

O colegiado de primeira instância, resumiu parte os dados planilhados em um gráfico de linha, fazendo constar também diariamente, a proporção entre as vendas e bonificações ao longo de um ano-calendário (fl. 40 do Acórdão de Impugnação):

**GRÁFICO I - BONIFICAÇÕES COMO PERCENTUAIS DAS VENDAS - 2009**

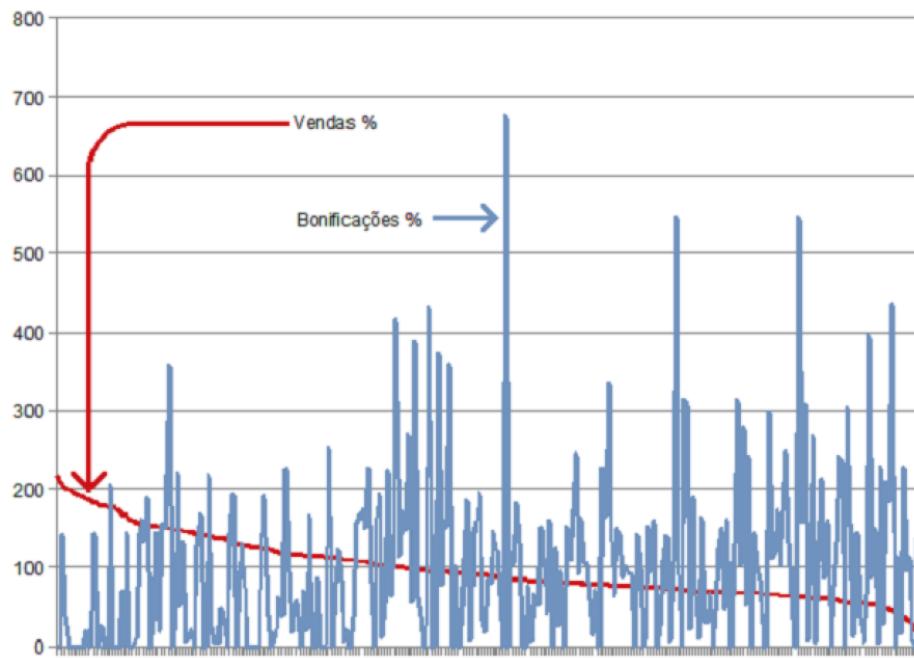


*(Gráfico constante do Acórdão nº 08-37.932, fl. 49.124)*

Como se percebe do gráfico, não há uma correspondência entre os valores de bonificação e as vendas realizadas pelo contribuinte. Em alguns dias, os valores repassados em bonificação chegam a ultrapassar as próprias vendas realizadas ao mesmo cliente, o que denota, que ao menos parte dos valores, não estão efetivamente vinculados a operações de venda e, portanto, caracterizam-se como exercício de liberalidade, classificadas como verdadeiras doações ao seus clientes.

Ainda trabalhando com os dados juntados aos autos pela recorrente, em nova planilha, agora comparando as médias anuais de vendas e bonificações, analisando os valores de venda de forma decrescente, o i. Julgador de primeira instância elaborou novo gráfico:

GRÁFICO II - VENDAS % VS. BONIFICAÇÕES % - 2009



(Gráfico constante do Acórdão nº 08-37.932, fl. 49.125)

Ainda que a recorrente alegue a inexistência de obrigação da proporção entre as bonificações e as vendas, os fatos mostram na verdade a inexistência de vinculação entre as operações, especialmente quando se rememora o conceito de desconto incondicional como “parcela redutora”.

Quanto a esta análise das proporções, defende a recorrente a alteração de critério jurídico por parte da autoridade de primeira instância, o que, de pronto, deve ser rachaçado.

Durante toda a ação fiscal o centro das discussões foi a existência de efetiva vinculação entre as operações de venda e as bonificações informadas pelo contribuinte, assim, como análise com o mesmo objetivo, utilizando dados juntados pelo contribuinte, poderia se caracterizar como alteração do critério jurídico? Não procede.

Desta feita, após a análise específica dos documentos e de todo o contexto relacionado, mostra-se acertada a inexistência de vinculação entre parte das bonificações e as vendas realizadas, assim como apurado pela autoridade fiscal, portanto, visto que não podem ser consideradas como desconto incondicional, pela inexistência de preço fica caracterizada a doação, logo, insubstancial a tomada de créditos de insumos utilizados na fabricação desses produtos não vendidos.

Ao longo do recurso, o contribuinte tece ainda considerações a respeito da atividade de fiscalização realizada, bem como do julgamento de primeira instância:

- Quanto a inexistência de liberalidade em suas operações:

A recorrente defende que não pratica doações dos seus produtos, que as bonificações realizadas possuem claro interesse comercial, inclusive tem demonstrado sucesso quando verificado o crescimento da empresa no *marketshare* cervejeiro.

*A priori*, necessário destacar que, assim como entendeu a Receita Federal no âmbito do Parecer CST/SIPR nº 1.386/82, a inexistência de vinculação entre bonificações realizadas e operações de venda, demonstram sua clara natureza de doação. Ora, se um produto não está relacionado a uma venda e é repassado de maneira gratuita a terceiro, ainda que por trás disso exista um interesse comercial, não há como se desconfigurar formalmente a existência de doação, já que não houve cobrança.

Em verdade, a recorrente confunde a mera liberalidade com o conceito da frase popular de que “não existe almoço grátis”. Por óbvio, no competitivo mundo atual, especialmente nas grandes corporações, até mesmo as mais graciosas doações possuem algum interesse envolvido, seja o engrandecimento da marca ou mesmo o estímulo a incremento de produtividade. Porém, ao se caracterizar uma operação formal, eventuais intenções subjetivas não podem ser levadas em conta para desconsiderar o caráter de doação. No caso concreto, o expresso no já citado Parecer é preciso ao dispor que:

“Entretanto, ressalte-se que se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias, não será dedutível, na determinação do lucro real.”

- Quanto à juntada de documentos e necessidade de diligência:

Neste ponto, entendo que a apreciação do direito por este Conselho prescinde da análise nota a nota e, apesar do CARF entender como possível a juntada de documentação comprobatória quando do Recurso Voluntário em casos específicos por decorrência do princípio da verdade material, no presente caso, os documentos acostados são suficientes para formação de convencimento e dispensam a realização de diligência.

- Do método utilizado na apuração das glosas dos créditos dos insumos utilizados na fabricação dos bens doados:

Como já exposto anteriormente, a autoridade fiscal, após identificadas as operações não caracterizadas como “bonificações” (mas efetivas doações), realizou a composição dos saldos baseada em relatórios de quebra da produção apresentados pelo próprio contribuinte no decorrer do procedimento fiscal, identificando e totalizando os valores de créditos indevidamente descontados na aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos não destinados à venda.

A recorrente, limita-se a informar que discorda da apuração, mas que, por restar indevida toda a apuração fiscal, desnecessário contestar detalhes sobre o método utilizados, motivo pelo qual não se aprecia este ponto específico.

Por todo o exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim – Redatora *ad hoc*

## Voto Vencedor

Em que pese a bem fundamentada decisão do i. Conselheiro Relator, compreendo ser necessário a adoção de solução diversa ao presente processo, apenas no tocante a reversão das glosas de créditos sobre as saídas efetuadas a título de bonificação, como se passa a expor.

Como já exposto em Relatório, trata-se de Auto de Infração relativo a lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e da respectiva multa vinculada de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) relativos ao ano-calendário de 2010, apuradas no regime não-cumulativo.

Em resumo, de acordo com o Relatório de Fiscalização (Termo de Verificação Fiscal – fls. 46.939-47.067), mais precisamente em seu item 7, o Auditor-Fiscal destaca a realização de glosa de créditos descontados dos insumos que integraram as mercadorias remetidas a clientes a título de bonificação, mas que, não estando vinculadas a vendas, foram consideradas doações, portanto, incabível aplicação do conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, que se relacionam somente a bens ou produtos destinados à venda.

Dianete do exposto, a fiscalização entendeu que, se a bonificação ocorre vinculada a uma operação de venda, a mercadoria entregue em bonificação também é considerada “vendida”, dessa forma, não haveria impedimento para o desconto dos créditos na sistemática não-cumulativa dos insumos utilizados na produção do bem. Por outro lado, se a operação não for configurada como bonificação, decorrerá de mera liberalidade de quem faz a entrega, restando caracterizada assim uma doação.

A DRJ manteve o entendimento da dota fiscalização e julgou improcedente a impugnação.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente pede a manutenção de tais créditos e alega que inexiste doações nas operações de saída, não sendo necessário que a bonificação conste da mesma nota fiscal de saída, concluindo pela procedência de seus créditos.

Em julgamento do referido recurso o doto Relator concordou com as conclusões da fiscalização e da DRJ a fim de manter as referidas glosas. Contudo tal posição restou vencida e passo a expor os fundamentos da manutenção dos créditos pleiteados pelo contribuinte.

Toda essa discussão acerca da manutenção dos créditos advindos de bonificações já foi objeto de detida análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em recentíssimo julgado, motivo pelo qual peço vénia para transcrever a íntegra do voto vencedor do acórdão nº 9303-013.338, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, publicado na data de 23/11/2022 (Processo n.º 10480.722794/2015-59), *in verbis*:

Quanto à natureza dos descontos – se condicionais ou não – pois norteadores para o direcionamento ao registro como receita ou não. E, por conseguinte, definição se seriam tributáveis ou não pelas contribuições - PIS e Cofins, é de se refletir:

### **Do Desconto Condisional e Incondicional**

Quanto à definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, vê-se ser de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, influenciar a correta contabilização e tributação. Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se, em síntese, que, se assim forem considerados juridicamente, devem ser registrados como parcelas redutoras do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.

Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário. Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação. Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens. Tal qual definiu a autoridade fiscal na Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8<sup>a</sup> Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012) ao definir bonificações (destaques meus):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

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

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

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

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

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

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

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

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil

condiciona o referido enquadramento à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços - independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional pela autoridade fiscal está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.”

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos. Tanto é assim, que as Leis 10.833/03 e 10.637/02 - também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins (art. 1º, § 3º, V, a, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02).

Recorda-se ainda, fazendo analogia à discussão envolvendo o ICMS, que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que, em 2010, a 1<sup>a</sup> turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo. A inteligência desse julgado ao conceituar desconto incondicional pode ser amplificado para o presente caso.

Os dizeres dessa Súmula 57 originada pelo STJ, que contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”, teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins. Eis o julgado assim ementado (Grifos Meus):

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, o STJ decidiu que o a bonificação não seria base do ICMS (ou seja, que não faz parte da operação, pois não influencia na redução do valor da venda), tendo em vista que ela é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda e, por conseguinte, o provador das mercadorias seria beneficiado com a redução do preço médio de cada produto.

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 RS - 2014/0187852-0 - sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus) que, por sua vez, considerou os dizeres da IN 51/78 ilegal ao propor vinculação ao conceito de desconto incondicional com o condicionante de descrição em nota fiscal:

#### “DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região assim ementado: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

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

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

No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

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

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

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

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de "descontos incondicionais", a saber:

a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

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

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

Contraminuta apresentada às fls. 1897-1906, e-STJ. É o relatório.

Decido.

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

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.). Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, consequentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

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

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade

(art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

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

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

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

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

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo:

Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

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

[...]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 1807- 1.809, e-STJ)

[...]"

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

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição ou não na nota fiscal, é de se considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC 1170/2009 – NBC TG 16 – Estoques (destaques meus):

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Ademais, nesse ínterim, vê-se que o Comitê de Pronunciamento Contábil emitiu pronunciamento técnico CPC 16, regulamentando também o registro dos estoques ao contemplar em seu item 11 redação similar a descrita:

#### Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”

Sendo assim, com efeito, tais disposições esclarecem que os descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques, vez que, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser procedidos com redutores de custos, e não como receitas para o adquirente.

Nessa senda, cabe trazer os dizeres do Professor Eliseu Martins (in “Contabilidade de Custos”, Editora Atlas, 6<sup>a</sup> edição, pág. 126), que entende que os descontos comerciais e as bonificações são redutores do preço de aquisição da mercadoria, não podendo ser classificados como receita:

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

[...]

Evidente, assim, que os descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição, em respeito as normas contábeis e ao conceito jurídico.

Os CPC’s 16 e 30 (esse último revogado, mas presente no CPC 47) e Deliberações CVM n.ºs. 575 (revogada, mas presente na Resolução 99/22) e 597/2009 (presente na Deliberação CVM 692/12) ao emitir seus pronunciamentos analisou a essência do “fato” bonificação ou desconto comercial, identificando sua natureza jurídica e determinando o seu registro contábil a conta de redução de custos.

Notadamente, dentre as “características” que norteiam a contabilidade, há a intensa busca pela “confiabilidade” – que, por sua vez, traz a necessidade de a informação ser apresentada de forma mais verídica e apropriada possível, retratando devidamente e “adequadamente” o que se pretende evidenciar a cada caso concreto. O que, para que essa “característica” seja constatada nas demonstrações contábeis se torna necessário que se respeite o conceito da “Primazia da Essência sobre a Forma” – prevalecendo essencialmente a realidade econômica dos fatos. O conceito de essência sobre a forma deve, a rigor, prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica. O que reflete, por consequência, ao correto tratamento tributário.

Reflete-se ainda nessa linha os dizeres dos Professores Nelson Carvalho e Carlos Henrique Silva do Carmo (in “Controvérsias jurídico-Contábeis”, Dialética, 4º Volume, pág. 237 e 237) no item “Primazia da Essências sobre a Forma na Prática Contábil”:

“[...]

O novo ordenamento contábil brasileiro introduzido pela Lei 11.638/2007, que alterou dispositivos de natureza contábil da Lei 6.404/1976, trouxe como novidade para a prática contábil das empresas a ideia de primazia da representação da essência econômica sobre a sua forma jurídica no reconhecimento, mensuração e evidenciação dos eventos e transações capturados pela contabilidade. Essa nova realidade é conhecida pelo conceito de essência sobre a forma.

Ao considerar como objetivo das demonstrações contábeis o fornecimento de informações financeiras que sejam úteis ao usuários em suas decisões, um pressuposto fundamental que se espera presente na informação produzida pela contabilidade é a captura (identificação) e relato (exposição adequada) da essência econômica dos fenômenos por ela abordados. Assim, o conceito de essência sobre a forma deve permear e prevalecer em todo processo contábil, mesmo que o aspecto legal do fato se apresente de forma distinta da realidade econômica.

[..]”

Reforça-se esse direcionamento com o Pronunciamento Conceitual Básico aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – que se baseava no “Framework for the Preparation of Financial Statements do International Accounting Standards Board”:

#### “Primazia da Essência sobre a Forma

35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida. Por exemplo, uma entidade pode vender um ativo a um terceiro de tal maneira que a documentação indique a transferência legal da propriedade a esse terceiro; entidade continuará a usufruir os futuros benefícios econômicos gerados pelo ativo e o recomprará depois de um certo tempo por um montante que se aproxima do valor original de venda acrescido de juros de mercado durante esse período. Em tais circunstâncias, reportar a venda não representaria adequadamente a transação formalizada”.

Com efeito, aclara-se a preocupação com os fenômenos do ambiente empresarial e negocial – o que direciona-se a primazia do aspecto econômico em relação ao aspecto formal. Sendo assim, vê-se que a escrituração contábil deve corresponder a realidade dos fatos que afetam o patrimônio, devendo-se adequar à natureza de cada um desses fatos – imperando, para tanto, a essência econômica. Mas, veja-se, que o registro contábil, para tanto, deve estar em convergência com o conceito jurídico do evento. O que, nesse caso, pelas digressões feitas, está!!

Por fim, não se pode ignorar que o CPC 47 – Pronunciamento Técnico CPC, ao trazer o conceito de receita, traz especificamente nesse pronunciamento o título “Receita de Contrato com o cliente”. Ora, nada mais lógico a adoção desse título, eis que para se auferir receita, deve-se ater a operação feita pelo fornecedor com o seu cliente. E não com o adquirente dos produtos. Ora, com a operação junto ao fornecedor, a principal conta contábil a ser registrada pelo adquirente é, por evidente, o custo de aquisição, e não receita, eis que, por evidente, não há como se auferir receita de uma operação feita com um fornecedor. Sendo assim, ao ser concedido desconto ao adquirente, a única conta contábil que deveria considerar o adquirente para seu registro seria a conta

contábil “custo de aquisição” e, por conseguinte, tratar tal desconto como redutor desse custo.

Quanto aos descontos condicionais, apenas refletindo que tais descontos são aqueles concedidos sob condição, ou seja, outorgados somente após a prática de determinado ato por parte do beneficiário. Prioritariamente, de certa forma, dependentes assim de evento posterior à aquisição de bens. Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior ao pagamento da compra dentro de certo prazo. O que, no presente caso, considerando os fatos, não há como se enquadrar como desconto condicional.

Passadas singelas reflexões, ressurgindo ao caso vertente, tem-se que não houve qualquer menção de condição futura e incerta para a aplicação do desconto pelos fornecedores. E, ainda que a nota fiscal tenha sido emitida pelo valor total, constata-se que a recorrente não considerou o valor integral da mercadoria, aplicando o desconto tão logo a mercadoria tenha sido recebida. Tanto é assim que o lançamento do desconto observou o mesmo momento do registro da entrada – não estando, por evidente, sujeito a nenhuma condição futura.

Reforçando tal posicionamento, importante trazer as lições do renomado Prof. Hugo de Brito Machado (in “Revista Dialética de Direito Tributário n.º 134, “Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins”, pág. 44):

“Considera-se incondicional o desconto quando o mesmo não fica a depender de evento futuro e incerto. É o caso, por exemplo, de desconto para pagamento à vista. Pode parecer que o pagamento à vista é uma condição para o desconto que, neste caso, seria condicional. Na verdade, porém, o desconto por ser feito à vista do respectivo pagamento não se caracteriza como condicional porque, para esse fim, o que importa é a realização da condição antes de consumado o fato gerador do tributo. O fato gerador é a operação da qual decorre a saída da mercadoria e a base de cálculo do tributo é o valor dessa operação. O desconto, neste caso, consubstancia simplesmente a diferença entre o preço previsto e o preço efetivamente praticado. [...]”

Ora, no caso em comento, tão logo a mercadoria tenha sido recebida, o registro pelo adquirente é feito pelo valor do praticado, e não previsto – restando clara sua caracterização como desconto incondicional.

Em vista do exposto, considerando os eventos que suportam a concessão de desconto que, por sua vez, não dependem de condições futuras, entendo ser impossível, no presente caso, des caracterizá-lo como desconto incondicional somente pelo fato de não constar da nota fiscal.

### **Das Bonificações**

Quanto à esse ponto, entendo que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, como dito alhures, devem ser registradas como redutores de custos.

Nas operações com produtos bonificados, o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de produto maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. A bonificação, de per si, tem a mesma natureza de um desconto concedido, pois o vendedor, apesar de não reduzir o preço, aumenta a quantidade de produtos. O que, por conseguinte, resulta na diminuição do valor unitário do bem – ou seja, redução de custo.

Vê-se que a própria Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu entendimento sobre as “bonificações” - Parecer CST/SIPR n.º 1.386/1982 – transcrito parte:

“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 [...]”.

A diminuição do custo não confere constituição de receita, vez que os bens bonificados não implicam também em valor maior de créditos no regime não cumulativo. Assim, as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de Cofins.

E, conforme já transcrito, é de se considerar o disposto na Súmula nº 57 do STJ que teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins. No feito, restou decidido à sistemática dos recursos repetitivos – que a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. Destaca-se esse apontamento o escrito sobre descontos e bonificações contemplado no recente livro “PIS e Cofins na Teoria e na Prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo”, coordenado pelos nobres Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Adolpho Bergamini lançado pela MP Editora.

Continuando, cumpre também relevar os dizeres do ilustre tributarista Dr. José Antonio Minatel (in “Conteúdo do Conceito de Receita”, Editora MP, págs. 227/228) – o que, peço vênia, para transcrever parte:

“[...]

Comecemos com a análise da prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou qualquer outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos com o objetivo de induzir a conduta do comprador, vantagem batizada como bonificação em mercadorias, linguagem que se tem revelado unívoca para traduzir um quantitativo adicional de mercadorias com o qual é brindado o comprador, além da quantidade de produtos efetivamente negociados numa determinada operação, despachados em conjunto, sem onerar a venda e compra, a título de bonificação.

Para o vendedor, que faz a entrega dos produtos ditos bonificados, parece não existir dúvida quanto à receita auferida na operação dever corresponder ao valor efetivamente recebido pela totalidade das mercadorias entregues ao comprador (vendidas + bonificadas), cuja aferição individual do preço de venda poderá ser obtida mediante divisão do valor total, pelos valores equivalentes de cada item transacionado. Quem entrega mercadoria em bonificação não está auferindo qualquer receita adicional, nem está fazendo doação, tampouco caracteriza perda pelo não recebimento do valor teórico correspondente.

Se para o vendedor há consenso de que a mercadoria entregue em bonificação não altera seu regime de reconhecimento de receita, podendo significar, quando muito, a prática do denominado desconto incondicional, ou seja, já concedido no momento da emissão do documento fiscal e não vinculado a qualquer evento superveniente à operação, a mesma sintonia não se observa no tratamento a ser atribuído pelo adquirente dos produtos. No outro pólo da relação comercial, é muito comum a adoção de procedimentos não condizentes com a natureza jurídica do negócio realizado, mediante registro da operação que, na maioria dos casos, implica em precipitada majoração de base de cálculo de tributos.

Nesse sentido, não é incomum encontrar registro das mercadorias recebidas em bonificação apontando a conta de receita como contrapartida para a escrituração das mercadorias que, nessa condição, adentram o estoque da empresa,

sistemática que conduz à indevida apuração de “receita” no momento da entrada das mercadorias. Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de distorcer a apuração do resultado da entidade empresarial. Não há receita no momento da aquisição de mercadorias bonificadas, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos custos dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já compromissados.

Tampouco é possível sustentar a legitimidade do impróprio procedimento (registro como receita) ao argumento de que a operação viabilizadora do recebimento de mercadorias em bonificação teria natureza equivalente à de uma doação. Se não bastassem outros argumentos de igual relevância, é de ser lembrado que “considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, hipótese incompatível com a prática negocial que carrega consigo a indução da compra na figura da bonificação, entabulada num único contrato em que a oferta condicionada de produtos tem como objetivo implementar o contrato de compra e venda, e não o da doação. Mais ainda, e para não alongar no exame de outras particularidades distintas, ainda que de doações se tratasse, também esta não reúne os atributos essenciais para ser qualificada como receita, como será oportunamente demonstrado.

O reconhecimento da receita em relação à mercadoria recebida em bonificação dar-se-á quando do exercício de atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação de venda e compra, oportunidade em que serão efetuados registros pertinentes em função dos objetivos de apuração das diferentes realidades: com obediência aos preceitos da ciência contábil indicativa do regime de competência para apuração do resultado da entidade que, como já vimos, interessa para dimensionamento da base de cálculo de outros tributos (IRPJ e CSLL), não das contribuições incidentes sobre a receita (COFINS e PIS), para as quais só tem relevância o efetivo ingresso proveniente da comercialização das mercadorias bonificadas.

[...]

E, por fim, refletir o entendimento exarado pelo antigo 2º Conselho de Contribuintes, esposado abaixo (Grifos Meus):

“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas”.

(2º Conselho de Contribuintes, 3<sup>a</sup> Câmara, RV nº 223.405, Rel Cons. José Henrique Longo, j 18.05.05)

Evidente, portanto, e, síntese, trazer que:

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

- A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda;
- Os descontos incondicionais, assim como as bonificações, não possuem natureza de receita – e, por conseguinte, não devem ser tributados pelo PIS e Cofins – devendo ser, ambos, registrados como redutores de custo.

Em vista de todo o exposto, com a máxima vénia ao relator, votamos por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nessa parte – para considerar os descontos como incondicionais e as bonificações como modalidades de desconto e, por conseguinte, afastá-los da tributação pelo PIS e Cofins, eis que não conferem a natureza de receita, mas sim como redutores de custo.

As bonificações, que constituem modalidade de desconto, não têm natureza de receita, mas, sim, de redutor de custos. Com esse entendimento, a Câmara Superior (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) reconheceu que PIS e Cofins não incidem sobre bonificações e descontos comerciais incondicionais. **Desta forma, fazem parte da base de cálculo dos créditos das referidas contribuições, motivo porque as glosas ora discutidas devem ser revertidas.**

A bonificação consiste na entrega, por parte do fornecedor, de uma quantidade maior de produto vendido, em vez da concessão de uma redução do valor da venda. Assim, o preço médio de cada produto é reduzido — já que o vendedor aumenta a quantidade — sem causar redução do preço do negócio.

Já o desconto incondicional é aquele concedido independentemente de condição futura — ou seja, o comprador não precisa praticar qualquer ato posterior à compra para usufruir do benefício.

Como visto na transcrição acima, na CSRF, prevaleceu o voto da conselheira Tatiana Midori Migiyama, que considerou que os descontos obtidos pelo contribuinte são incondicionais e, portanto, deveriam ser excluídos da base de cálculo das contribuições, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, posição esta com a qual concordo.

No tocante às bonificações, entendeu-se que a diminuição do custo não constituir receita: "Os bens bonificados não implicam também valor maior de créditos no regime não cumulativo".

Isso porque os descontos obtidos mediante bonificação não se originam da venda de mercadorias, nem da prestação de serviços. Na verdade, tais vantagens estão ligadas essencialmente a operações que geram custos, e não receitas.

Assim, adoto como minhas as razões de decidir externadas no acórdão n.º 9303-013.338 acima reproduzido, na forma do art. 50, § 1º, da Lei nº. 9.784/99.

Desta forma, se as bonificações não constituem receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, na forma como explicitado acima, é certo que tais valores fazem parte do computo dos créditos destas contribuições, razão pela qual é necessária a reversão das glosas de créditos sobre as saídas efetuadas a título de bonificação.

Por todo o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos sobre as saídas efetuadas a título de bonificação.

(documento assinado digitalmente)

Renata da Silveira Bilhim