



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.901986/2015-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.248 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2023
Recorrente AMERICANAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA.
BONIFICAÇÕES.

Nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 291, de 13/06/2017, bonificações entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins / PIS sobre o valor de mercado desses bens.

Conforme entendimento pacífico do STJ, descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Nos termos da decisão do STF nos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais: (i) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e (ii) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

ALÍQUOTA ZERO PREVISTA NO DECRETO Nº 5.442/2005. CONCEITO DE RECEITA FINANCEIRA.

Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e as variações monetárias dos direitos de crédito, bem como os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito são receitas ou despesas financeiras e devem ser incluídos no lucro operacional.

As bonificações em mercadorias e os descontos comerciais não são receitas financeiras, mas sim receitas operacionais.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.245, de 30 de novembro de

2023, prolatado no julgamento do processo 16682.901983/2015-04, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antônio de Souza Correa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belo Horizonte (DRJ-BHE):

Trata este processo administrativo de pedido eletrônico de ressarcimento (PER) nº 09079.18501.301214.1.5.11-4965, transmitido em 30/12/2014, relativo à Cofins Não-Cumulativa – Mercado Interno do 3º trimestre de 2013. O valor total pleiteado é de R\$ 32.780.027,42.

O referido PER foi indeferido por meio de despacho decisório emitido pela DRF de origem com base no Relatório Fiscal que o instrui.

(...)

II - Do Relatório Fiscal e Despacho Decisório

Em cumprimento à determinação judicial acima, foi instaurado novo procedimento de fiscalização que culminou com a emissão do despacho decisório ora guerreado, com base em novo Relatório Fiscal (fls. xxx a xxx). Esse último sustenta, em síntese, que:

☐ Desde o início do procedimento fiscal, os pedidos de ressarcimento eletrônico (PER) poderiam ser indeferidos de imediato, uma vez que o contribuinte não entregou os arquivos digitais de todos os estabelecimentos com os documentos fiscais de entrada e saída dos períodos de apuração, conforme preceitua os §§1º e 4º do art. 76 da IN RFB nº 1300, de 2012.

☐ A fiscalização encontrou graves inconsistências de valores da escrituração contábil do contribuinte, o que geraram divergências de receita da ordem de R\$ 1,23 bilhão, no período de junho/2013 a agosto/2013, o que comprometeu também a consistência dos registros do 2º e 3º trimestres do mesmo ano, e ensejou a necessidade de reenvio do SPED-Contábil para que fosse possível dar continuidade à auditoria.

☐ A fiscalização optou pelo procedimento de amostragem, uma vez que o universo de análise era de aproximadamente 3,5 milhões de documentos e registros contábeis para o período.

☐ As inconsistências relatadas pela fiscalização se resumem em:

i. Inconsistência de escrita contábil (diferenças de receitas) no valor de R\$ 1,238 bilhão, o que ensejou o reenvio do SPED-Contábil;

ii. Procedimento sistêmico de lançamentos contábeis “obscuros e não usuais” que reduziram indevidamente as bases de cálculo do PIS/Cofins, especificamente no que se refere às contas de despesa com frete, no valor de R\$ 42.619.737,51 e verba propaganda e publicidades, no valor de R\$ 395.803.093,59 (a fiscalização informa equivocadamente o valor de R\$ 306.810.393,14, quando o valor correto é R\$ 395.803.093,59, conforme tabela à fl. xxx. Aparentemente houve lapso na soma do último mês - set/2013);

iii. Na auditoria de Receitas de Revenda de Mercadorias Tributadas a Alíquota Zero (PIS/COFINS), foram encontrados produtos incorretamente classificados, totalizando R\$ 1.293.454,00 em receitas indevidamente tributadas à alíquota zero.

(...)

Com base nessas informações, a DRF de origem emitiu despacho decisório indeferindo integralmente os pedidos eletrônicos de ressarcimento do contribuinte listados no quadro acima, do qual somente o PER 09079.18501.301214.1.5.11-4965 é objeto deste processo.

III - Da Manifestação de Inconformidade

Cientificado da decisão em 30/11/2016, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade por via postal, na data de 30/12/2016 (data de postagem), e recebimento pela DRF em 03/01/2017.

O contribuinte, inconformado com a decisão, alega, em síntese, que:

(...)

IV - Do acórdão de manifestação de inconformidade

Em 05/07/2018, no curso do contencioso administrativo deste processo, a 6ª Turma da DRJ/Belo Horizonte proferiu acórdão que, por unanimidade, não conheceu da manifestação de inconformidade nos termos do voto do relator.

Entretanto, em 07/08/2018, o contribuinte ajuizou o Mandado de Segurança 1009011-87.2018.4.01.3800 na 18ª Vara Federal da SJMG contra suposto ato praticado pelo Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento. A referida ação tem por objeto a concessão de ordem para afastar o § 1º do art. 2º da extinta Instrução Normativa RFB nº 1.412, de 2013, **para que seja conhecida a manifestação de inconformidade**, consoante a previsão do art. 56 do Decreto nº 7.574, de 2011, que regulamenta o Decreto nº 70.235, de 1972.

A liminar foi indeferida em 21/08/2018.

Posteriormente, a impetrante apresentou pedido de reconsideração. Tal pedido foi acolhido pelo juízo de origem através de "Decisão", em 27/09/2018, nos seguintes termos:

"Por todo exposto, entendo por bem reconsiderar a decisão (ID 8929997) e DEFERIR A LIMINAR requerida, para afastar a exigência de protocolo eletrônico/digital das manifestações de inconformidade em comento, referentes aos processos administrativos 16682.901983/2015-04, 16682.901984/2015-41, 16682.901986/2015-30 e 16682.901985/2015-95, apresentadas via postal (conforme art. 56, do Decreto nº 7574/2011), determinando o seu regular processamento perante as autoridades competentes."

Assim, em cumprimento à decisão acima, passou-se ao exame do litígio.

V - Da conversão do julgamento em diligência

Em sua manifestação de inconformidade, o contribuinte alegou ter juntado aos autos planilhas que evidenciam valores a serem ajustados, uma vez que muitas glosas teriam sido efetuadas em duplicidade. Confira-se:

"Acaso não reformadas as glosas efetuadas o que se admite para argumentar requer sejam ajustados os valores glosados nos termos da planilha anexa, posto que muitos foram feitos em duplicidade, ao lado de cada lançamento na planilha consta o motivo pelo qual deva ser reduzida glosa. "

Entretanto, tal planilha não constava nos autos deste processo.

Assim, em 12 de novembro de 2018, a 6ª Turma da DRJ/Belo Horizonte decidiu, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, para que o processo fosse instruído com as referidas planilhas.

O contribuinte foi intimado pela DRF de origem a reapresentar os documentos.

Por fim, os processos foram instruídos e retornaram para julgamento nas seguintes datas:

- ☐ Processo 16682.901983/2015-04, em 11/12/2018.
- ☐ Processo 16682.901984/2015-41, em 11/12/2018.
- ☐ Processo 16682.901985/2015-95, em 03/01/2019
- ☐ Processo 16682.901986/2015-30, em 03/01/2019

Assim, foi dado prosseguimento ao julgamento.

A 6ª Turma da DRJ-BHE, em sessão datada de 21/01/2019, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 02-89.426, com a seguinte Ementa, em síntese:

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EXPRESSAMENTE.
AUSÊNCIA DE LITÍGIO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO SOBRE PARTE DO CRÉDITO. NULIDADE PARCIAL.

É parcialmente nulo o despacho decisório que demonstra os fundamentos para o indeferimento somente para uma parte do crédito pleiteado pelo contribuinte.

(...)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL.

O processo administrativo fiscal orienta-se pela busca da verdade real ou material. Assim, qualquer fato aduzido nos autos, por qualquer das partes, deverá sempre vir acompanhado de comprovação documental ou, no mínimo, com indícios convergentes de sua veracidade.

(...)

PER/DCOMP. OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVO DIGITAL DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. DISPENSA.

No pedidos de ressarcimento de PIS/Cofins a pessoa jurídica que esteja obrigada à apresentação da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições) fica dispensada da apresentação dos arquivos digitais de todos os estabelecimentos e dos documentos fiscais de entradas e saídas em relação a período de apuração a partir de 1º de janeiro de 2012.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo das referidas contribuições.

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE

As Verbas de Propaganda Cooperada são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista. Caracterizam-se como receitas desse último e, como tais, estão sujeitos à incidências da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO INCONDICIONAL.

As bonificações concedidas em mercadorias somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.
DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

A conclusão da DRJ se deu nos seguintes termos:

4 - Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer a manifestação de inconformidade em relação às glosas de receitas tributadas à alíquota zero (...) e, na parte conhecida, por julgá-la parcialmente procedente para:

- ☐ Anular o despacho decisório por ausência de motivação em relação à glosa de base de cálculo de créditos no valor de R\$ 244.818.352,76 (ajustado para R\$ 290.452.805,55) para que a autoridade de origem emita nova decisão sobre esse ponto, sujeita ao rito do PAF e análise pela DRJ, no caso de eventual apresentação de manifestação de inconformidade, em relação a essa parte.
- ☐ Manter os valores glosados a título de despesa com fretes (conta Frete Nacional e Contas a receber de transportadoras).
- ☐ Manter a inclusão das receitas de Verba Propaganda Cooperada e recebimentos bonificados na base de cálculo das contribuições.

O contribuinte apresentou Petição à Receita Federal nos seguintes termos:

B2W COMPANHIA DIGITAL, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 00.776.574/0006-60, estabelecida na Rua Sacadura Cabral nº 102, Parte Saúde, Rio de Janeiro/RJ, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Senhoria. INFORMAR, conforme decisão da 4ª Turma Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em razão da dificuldade de contato físico, os oficiais de justiça estão impossibilitado de cumprimento de mandatos com Autoridades Públicas, em especial com esta Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil — DEMAC, levando ao conhecimento a decisão da Apelação Cível nº 5023966-68.2019.4.02.5101/RJ.

Em anexo juntamos os seguintes documentos:

- i) e-mail enviado ao Delegado — Demac;
- ii) relatório, ementa e voto da apelação.

Foi emitido Despacho pela (DEMAC/RJO) contendo a seguinte decisão, *verbis*:

No presente processo, trata-se do acompanhamento do Mandado de Segurança nº 5023966-68.2019.4.02.5101, com pedido de liminar, impetrado pelo contribuinte B2W Digital, acima qualificado, em face do Delegado da Delegacia Especial de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro (DEMAC/RJO), junto à 26ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro-RJ.

2. Na inicial, a autora requereu, em caráter liminar e definitivo, que fosse determinado à autoridade coatora que procedesse, no prazo de 30 (trinta) dias, à aplicação dos julgados administrativos e à conclusão do procedimento de ressarcimento objeto dos PAF (s) nº 16682.901983/2015-04, nº 16682.901984/2015-41, nº 16682.901985/2015-95 e nº 16682.901986/2015-30, em conformidade com o disposto nos arts. 97 e 97-A da IN RFB nº 1.717, de 2017, que regulamentou o art.74, § 14, da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

4. Nesse momento, importa fazer um parêntese para anotar que, no Acórdão nº 02-89.423, de 21/01/2019, escolhido a título de exemplo, os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiram conhecer parcialmente da manifestação de inconformidade para, na parte conhecida, julgá-la parcialmente procedente.

5. Em seu parecer, o relator proferiu voto favorável ao não conhecimento da manifestação de inconformidade em relação às glosas de receitas tributadas à alíquota zero e créditos tomados sobre os valores relativos a erro de digitação de notas fiscais, julgando-a parcialmente procedente no tocante à parte conhecida.

(...)

7. No que concerne especificamente à parte conhecida, parcialmente procedente, depreende-se que (i) novo despacho decisório deverá ser exarado, haja vista a anulação do despacho decisório anterior devido à ausência de motivação da glosa, decisão essa que estará sujeita ao rito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) e, por conseguinte, à análise por Delegacia de Julgamento, se apresentada manifestação de inconformidade pelo contribuinte, bem assim que (ii) foram mantidas a glosa das despesas com frete e a inclusão na base de cálculo das contribuições das receitas relacionadas a verba de propaganda e a recebimentos bonificados, motivo pelo qual facultou-se ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias para interposição de recurso voluntário junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

(...)

Em face da exposição anterior, em especial da situação atual do Mandado de Segurança nº 5023966-68.2019.4.02.5101, cujo provimento dado ao recurso de apelação pelo TRF2 acarretou a reforma da sentença prolatada pelo juízo de origem, o presente processo deverá ser, primeiro, encaminhado à DIFIS-DEMAC-RJO-RJ, para conhecimento e adoção das providências pertinentes, e, depois, devolvido a esta EAC1, para aguardar o deslinde da ação judicial sob exame.

Em função do Despacho acima, e em cumprimento à decisão judicial proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (Demac/RJO) realizou procedimento fiscal junto ao contribuinte, a partir do qual lavrou, em 27/07/2020, o seguinte Relatório Fiscal:

DO HISTÓRICO

1. Em cumprimento a decisão proferida pela 26ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro–RJ relativo Mandado de Segurança nº 5023966–68.2019.4.02.5101 (PAJ nº 16682.720386/2019–04), com pedido de liminar impetrado pela contribuinte acima identificada, **o presente procedimento de Diligência Fiscal teve como objetivo o saneamento dos pontos controversos e ao que foi decidido pela 6ª Turma da DRJ/BHE em sede recurso aos Despachos Decisórios formalizados em 30/11/2016** através dos indigitados processos administrativos que tratam dos Pedidos de Ressarcimento do PIS/COFINS Não Cumulativo.

(...)

Apuração dos Créditos x Suficiência Pedidos de Ressarcimento

8. Considerando os fatos e as irregularidades devidamente circunstanciadas no presente Relatório Fiscal e seus Anexos 08 a 13, cujos efeitos conclusivos restaram demonstrados em seus Anexos 14-A Demonstrativo Conclusivo PER-COFINS e Anexos 14-B Demonstrativo Conclusivo PER-PIS, esta fiscalização assim concluiu RECONHECER PARCIALMENTE os direitos creditórios acerca dos Pedidos de Ressarcimento-PER em questão conforme a seguir:

(...)

Novo Despacho Decisório

Tendo encerrado os trabalhos de apuração dos créditos relativos aos referidos Pedidos de Ressarcimento-PER baseados nas decisões ora proferidas pela 6ª Turma da DRJ-BH através dos indigitados Acórdãos de 21/01/2019, **os créditos aqui reconhecidos serão objeto de novos Despachos Decisórios em substituição daqueles exarados em 30/11/2016 os quais foram considerados nulos pelo citado órgão julgador:**

(...)

Na mesma data, 27/07/2020, foi exarado o DESPACHO DECISÓRIO:

No uso da competência a que se refere o art. 2º da Portaria RFB nº 1.453, de 29 de setembro de 2016, atribuída com base nos artigos 112 e 117 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, com a redação que lhes foi dada pelo Decreto nº 8.853, de 22 de setembro de 2016, bem como a definida pelo art. 117 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de Julho de 2017, e **em conformidade com o Relatório Fiscal exarado em 27/07/2020 e seus Anexos** (fls. 6496 a 6562), todos passando a integrar este Despacho Decisório, considerando ainda o previsto no art. 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional e tudo mais que do processo consta como resultado da revisão de ofício ora procedida no Despacho Decisório de 30/11/16 (fls. xxx) nos termos do Acórdão nº 02-89.426 de 21/01/2019 - 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. xxx a xxx), **DECIDO:**

RECONHECER PARCIALMENTE, o direito de creditório pleiteado no presente processo em favor de B2W COMPANHIA DIGITAL, CNPJ nº 00.776.574/0006-60 consignado no PEDIDO DE RESSARCIMENTO - PER nº 09079.18501.301214.1.5.11-4965, decorrente de saldo credor de ressarcimento da COFINS Não-Cumulativa – Mercado Interno do 2º trimestre de 2013, no

valor de R\$ 11.966.757,37 (onze milhões, novecentos e sessenta e seis mil, setecentos e cinquenta e sete reais e trinta e sete centavos).

Desta decisão cabe manifestação de inconformidade perante a DRJ no prazo de 30 (trinta) dias da data da ciência ao contribuinte. (art. 135 da IN RFB 1.717/2017)

Após ciência da contribuinte, encaminhe-se o presente processo à Equipe de Execução da Divisão de Orientação e Análise Tributária DIORT desta DEMAC, para operacionalização e demais providências a seu cargo.

O contribuinte tomou ciência do Relatório Fiscal, do Despacho Decisório e do Acórdão nº 02-89.426 da DRJ. Foi apresentado Recurso Voluntário. Sobre o novo Despacho Decisório, acima transcrito, não apresentou Manifestação de Inconformidade complementar.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

Devo ressaltar que, em relação ao novo Despacho Decisório (fls. 6563/6564), emitido em 27/07/2020, o contribuinte não apresentou “Manifestação de Inconformidade complementar” à DRJ. Portanto, as matérias constantes do respectivo Relatório Fiscal (fls. 6496/6534) se encontram preclusas, restando como objeto deste processo exclusivamente as matérias discutidas no Recurso Voluntário.

II – DAS BONIFICAÇÕES

O contribuinte contesta a tributação das bonificações e descontos obtidos, embasado nas seguintes alegações, *verbis*:

Dos Fatos

A recorrente, irresignada com a glosa procedida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil quando da análise do pedido de ressarcimento consubstanciado no processo administrativo em questão, apresentou manifestação de inconformidade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte, ao decidir acerca da manifestação apresentada pela recorrente, entendeu por julgá-la parcialmente procedente. Inconformada com tal interpõe o presente recurso.

O acórdão tem a seguinte ementa:

(...)

O presente recurso se insurge i) contra o entendimento de que os descontos condicionais obtidos são receitas e ainda que seriam receitas tributáveis. E contra a utilização da receita obtida com mercadorias sujeitas a substituição tributária na composição do rateio de receitas. E ainda contra ii) a manutenção da tributação dos ajustes feitos na conta contábil de controle dos fretes.

i) O Acórdão manteve o entendimento do AFRFB que trata como receita tributável todas as bonificações e descontos obtidos, equivocado entendimento. Para enfrentar a questão, necessitamos entender o que a Administração Tributária entende por bonificação.

(...)

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos. A pretensão de reconhecer as bonificações/descontos como receita pelo comprador contraria inteiramente os princípios contábeis aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não pode deduzi-la por proibição fiscal — **já que não se trata de desconto incondicional**) e do comprador.

As bonificações são, portanto, redutores de custo segundo as práticas contábeis.

Cumpra agora perquirir se os redutores de custo devem ou não fazer parte da incidência das contribuições sociais, PIS e COFINS, respeitando o Direito Tributário.

(...)

Assim sendo, atendendo a Lei Comercial, as bonificações/descontos, não são receitas da entidade, pois se tratam de redutores de custo. Portanto, não se pode classificar como receita todos os registros contábeis lançados a crédito no resultado do exercício, como por exemplo, as recuperações de despesa ou custo que nada mais são lançamentos que não representam ingressos de recursos novos para a sociedade, mas mera recomposição patrimonial.

Faz-se necessário examinar os exatos termos da imputação fiscal. Deve ser destacado, inicialmente, que a Fiscalização elaborou um primeiro Relatório Fiscal, datado de 19/09/2016, às fls. 6202/6262, o qual foi posteriormente substituído por um segundo Relatório Fiscal, datado de 29/11/2016, às fls. 6312/6351, em razão de decisão judicial. Nesse contexto, será examinado o segundo e definitivo Relatório Fiscal:

Os excertos abaixo se encontram à fl. 6338:

Outras Receitas Operacionais – Recebimentos Bonificados

Com base na auditoria da conta do Razão 1102020304, constatou-se o registro do Recebimentos de Bonificações conforme demonstrado nos itens abaixo, cujas contrapartidas não evidenciam sua pertinência ao grupo de contas de Outras Receitas Operacionais;

Recebimentos Bonificados - jul/2013 – R\$ 320.160,00

Cód. Conta	Conta	D/C	
1102020302	Verbas de Propaganda Cooperada (VPC)	C	514.041,78
1102020304	Recebimentos Bonificados	C	15.125,78
		D	834.201,78
1103010101	Mercadorias	D	15.125,78
2901010199	Banco virtual	C	320.160,00
Total Resultado			1.698.655,12

Pendentes de Esclarecimentos

Consta do Razão Conta de Ativo Circulante o recebimento de bonificações no total de R\$ 834.201+ R\$ 15.125,78 em mercadoria, tendo como origem R\$ 514.0541,78 de conta de Ativo "Verba de propaganda Cooperada (transferência entre ativos) e R\$ 320.160,00 de conta de Passivo ao invés de Outras Receita Operacionais. Portanto, não integram às Bases de Cálculo de PIS/COFINS demonstradas no Quadro I

Recebimentos Bonificados - agos/2013 – R\$ 21.579,00

Cód. Conta	Conta	D/C	
1102020304	Recebimentos Bonificados	C	16.274,88
		D	21.579,00
1103010101	Mercadorias	D	16.274,88
2901010199	Banco virtual	C	21.579,00
Total Resultado			75.707,76

Pendencia de Esclarecimentos

Consta do Razão Conta de Ativo Circulante o recebimento de bonificações no total de R\$ 21.579,00 tendo como origem uma conta de Passivo (2901010199-Banco Virtual), quando o correto seria "Outras Receitas Operacionais", portanto, não contam das Bases de Cálculo do PIS/COFINS do Quadro 1

O ponto crucial da defesa reside na alegação de que os valores enviados para a recorrente são bonificações com o objetivo de reduzir o seu custo e, portanto, não tem natureza jurídica de receita, sendo meros “reduzores de custo”, não tributáveis pelas contribuições. Assim sendo, para o deslinde da questão, entendo necessário verificar como se dá a apuração do PIS e da COFINS, de acordo com a legislação de regência. Vejamos.

O Recorrente apura a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins segundo o regime não-cumulativo, previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Vejamos como a lei definiu a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, tributo objeto do presente processo, com a redação vigente à época (com redação idêntica na Lei nº 10.833/2003):

LEI 10.637/2002

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços** nas operações em conta própria ou alheia **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos**;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

O texto legislativo, portanto, é bastante claro: a base de cálculo das contribuições é o valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. Vai mais além em seu art. 1º, § 1º, ao determinar que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

A Receita Federal firmou o entendimento, no âmbito administrativo, de que bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo as contribuições sobre o valor de mercado desses bens.

Por outro lado, os descontos incondicionais seriam parcelas redutoras do preço de venda, como alega o recorrente, desde que constassem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependessem de evento posterior à emissão desses documentos. É o que expressa a Solução de Consulta nº 291 – Cosit (Coordenação-Geral de Tributação), de 13/06/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

(...)

7. Conforme relatado, o objeto da consulta consiste em dirimir dúvida acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias não enquadradas como descontos incondicionais.

(...)

8.1. A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978:

IN SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978

4. - *A receita líquida de vendas é a receita bruta de vendas e serviços diminuída (...) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente (...).*

(...)

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

9. A “bonificação em mercadorias” é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a feição de doação. Assim, o termo “bonificação” abrange “descontos incondicionais”, porém tem natureza mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da Administração Tributária Federal através do **Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:**

*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.

9.1. **Depreende-se do supracitado Parecer que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no conceito de doação estabelecido pelo atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:**

(...)

9.2. A repercussão tributária de uma doação recebida foi de há muito esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, a saber:

3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES

3.1 – *Sendo a doação uma liberalidade, - quer seja a pecuniária, quer seja em espécie -, para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente*

*inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, **o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado**, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. **Daí, porque o donatário dele aufera uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não-operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio**, não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas (...).*

10. **Logo, os ativos recebidos em doação, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições em apreço**, por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Esse também é o entendimento pacífico do STJ, conforme se verifica dos seguintes precedentes:

i) REsp 2.012.750/SC, Relatora Ministra Regina Helena Costa, publicação em 03/11/2022:

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de Recurso Especial interposto por BRASILUX INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fls. 314/315e):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

1. Para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, os descontos incondicionais devem constar nos documentos fiscais. Precedente do STJ.

2. Pela prova juntada aos autos, não é possível aferir se se trata realmente de descontos incondicionais decorrentes de contratos previamente firmados.

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

Ao prolatar o acórdão que julgou os embargos de declaração, o tribunal de origem enfrentou a controvérsia no seguinte sentido (fls. 356/357e):

*A decisão contra a qual se insurge a embargante foi clara ao mencionar que "não há controvérsia acerca da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS porque prevista na própria legislação de regência (Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.673/2002); **todavia, resta saber se os descontos apontados pela impetrante são, ou não, incondicionais**". Ademais, **utilizou como fundamento decisão do Superior Tribunal de Justiça que assevera que "tais descontos sejam destacados nas notas fiscais"**.*

*Portanto, não há obscuridade no tocante ao exame dos contratos, uma vez que **a decisão foi justamente embasada na necessidade do destaque dos descontos em notas fiscais**. A decisão, inclusive, reafirma a sentença no tocante à **impossibilidade de eventual reconhecimento do direito com base na mera***

verificação dos documentos acostados pela embarcante. A discordância da embarcante repousa sobre o fundamento jurídico empregado, situação que conduz à necessária veiculação de recurso apropriado à eventual rediscussão da matéria de direito.

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

(...)

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

(...)

Ademais, quanto à questão de fundo, o Tribunal de origem assim decidiu (fls. 317/319e):

Primeiramente, cumpre referir que não há controvérsia acerca da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do PIS e da COFINS porque prevista na própria legislação de regência (Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.673/2002); todavia, resta saber se os descontos apontados pela impetrante são, ou não, incondicionais.

De acordo com o entendimento firmado no STJ, para que possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, os descontos incondicionais devem constar nos documentos fiscais. A respeito:

[...]

Na petição inicial (Evento 1 - INIC1), assim constou:

(...)

5. Esses descontos não constam nas notas fiscais, mas apenas nos boletos de pagamento, conforme exigido pelos adquirentes, como pode ser atestado pela comparação entre as notas fiscais (DOC.05) e os valores efetivamente recebidos (DOC.06).

6. Assim, tendo em vista esses descontos vinculados a essas verbas, a Impetrante não auferiu receitas correspondentes a integralidade do valor faturado, pois recebe efetivamente valores menores que os destacados na nota fiscal.

Todavia, a própria impetrante menciona que os referidos descontos não constam nas notas fiscais por ela emitidas. Outrossim, a descrição de tais descontos ou é vaga, definidos como 'bonificações', ou demonstram estar vinculados a alguma condição, como 'referente ao atingimento de meta de volume de comercialização'.

Dessa forma, pela prova juntada aos autos, não é possível aferir se se trata realmente de descontos incondicionais decorrentes de contratos previamente firmados, como ponderou a bem lançada sentença (Evento 24 - SENT1), verbis:

(...)

Posto isso, com fundamento nos arts. 932, III e IV, do Código de Processo Civil de 2015 e 34, XVIII, a e b, e 255, I e II, do RISTJ, CONHEÇO EM PARTE do Recurso Especial, e, nessa extensão, **NEGO-LHE PROVIMENTO**.

ii) AgInt no REsp 1.711.603/SP, Relator Ministro Og Fernandes, julgamento em 23/08/2018:

VOTO

O SR. MINISTRO OG FERNANDES (Relator): A pretensão recursal não merece êxito, na medida em que a parte interessada não trouxe argumentos aptos à alteração do posicionamento anteriormente firmado.

Conforme salientado na decisão agravada, a jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de que os descontos incondicionais não devem compor a base de cálculo do tributo (IPI, ICMS, PIS E COFINS), **exigindo-se, no entanto, que tais descontos sejam destacados nas notas fiscais**.

Confiram-se:

(...)

Ao analisarem a controvérsia, as instâncias ordinárias afirmaram que os descontos incondicionais, na espécie, não foram destacados das notas fiscais (e-STJ, fls. 301 e 371):

(...)

Ante o exposto, **nego provimento ao agravo interno**.

As decisões na instância administrativa também seguem no mesmo sentido da instância judicial:

i) Acórdão nº 9303-008.247, Sessão de 19/03/2019:

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via **bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais**, tem natureza, *lato sensu*, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ii) Acórdão nº 3002-000.363, Sessão de 16/08/2018:

REGIME CUMULATIVO. RECUPERAÇÃO DE DESPESA. PRESTAÇÃO DE GARANTIA SOBRE PEÇAS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

(...)

Os montantes recebido a título de reembolso pelas despesas na prestação de garantia sobre peças integram a referida base de cálculo, por falta de amparo legal para sua exclusão.

REGIME CUMULATIVO. BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA.

Os valores em dinheiro recebidos pela concessionária a título de bonificação, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas receita do adquirente e, como tal, estão sujeitos à tributação pela Cofins.

iii) Acórdão nº 9303-005.849, Sessão de 17/10/2017:

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante das Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

No presente caso, o próprio contribuinte reconhece, no Recurso Voluntário, que não se trata de “desconto incondicional”, como se depreende dos seguintes excertos:

O presente recurso se insurge **i) contra o entendimento de que os descontos condicionais obtidos são receitas** e ainda que seriam receitas tributáveis. E contra a utilização da receita obtida com mercadorias sujeitas a substituição tributária na composição do rateio de receitas. E ainda contra ii) a manutenção da tributação dos ajustes feitos na conta contábil de controle dos fretes.

(...)

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos. A pretensão de reconhecer as bonificações/descontos como receita pelo comprador contraria inteiramente os princípios contábeis aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não pode deduzi-la por proibição fiscal — **já que não se trata de desconto incondicional**) e do comprador.

Além disso, o Auditor-Fiscal, na descrição dos fatos, identificou que a contabilização do recebimentos destas bonificações/descontos demonstra que não se trata de “descontos incondicionais obtidos”. Este desconto é o chamado “desconto comercial”, que se verifica no ato da emissão da correspondente Nota Fiscal e não fica condicionado ao cumprimento de alguma condição.

De forma simplificada (desconsiderando os lançamentos contábeis relativos à incidência do ICMS e IPI), o lançamento contábil para este tipo de transação comercial seria, num exemplo de compra de R\$1.000,00 em mercadorias com desconto comercial de R\$100,00, **através de débito de R\$1.000,00 na conta contábil ESTOQUES** (Ativo Circulante, logo corresponde a um aumento dos estoques), **com contrapartidas (i) a crédito de R\$900,00 nas contas FORNECEDORES** (passivo circulante, registrando uma dívida) **ou BANCOS** (ativo circulante, no caso de pagamento à vista), **e (ii) de R\$100,00 em DESCONTOS OBTIDOS** (conta de Resultado ou retificadora do ativo ESTOQUES).

Contudo, os lançamentos contábeis identificados no procedimento fiscal foram de débito da conta do ativo circulante “RECEBIMENTOS BONIFICADOS” (código 1102020304), com contrapartidas a crédito nas contas contábeis “VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA” (código 1102020302 – indicando transferência entre ativos) e “BANCO VIRTUAL” (código 2901010199 - conta de Passivo), indicando o recebimento de valores tendo como origem o recebimento de um crédito que possuía (“VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA”) e a diminuição de uma dívida (“BANCO VIRTUAL”).

Resta evidenciado, portanto, com base nos lançamentos contábeis do contribuinte, que a operação registrada não foi referente a “descontos incondicionais obtidos” na compra de mercadorias, mas sim o recebimento de mercadorias/valores por conta da extinção de um ativo e de uma dívida, caracterizando um “PAGAMENTO” (que poderia se dar em razão de uma promessa de recompensa) ou uma “DOAÇÃO” (mera liberalidade) portanto uma entrada de recurso tributável.

Vale destacar o lançamento de R\$15.125,78 a débito na conta MERCADORIAS, com contrapartida a crédito na conta RECEBIMENTOS BONIFICADOS, ambas do ativo circulante, indicando que parte das bonificações concedidas ao recorrente se deu em forma de remessa de mercadorias.

A Receita Federal acertou ao considerar os valores recebidos como “bonificações”, sem constar das notas fiscais de aquisição e não sendo “incondicionais”, dentro do conceito de “receitas”, auferidas pelo contribuinte e, assim, tributáveis pelas contribuições. O Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), define “receita” nos seguintes termos:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro como **aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.** As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

(...)

Definições

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

(...)

8. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. **As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.** Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.

A premissa básica para a presente análise, portanto, toma o conceito de “receita” como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma **(i) de entrada de recursos ou (ii) aumento de ativos ou**

diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Complemento esta definição com o entendimento firmado pelo STF, trazendo como precedente o julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.706/PR, relatoria da Min. Carmen Lucia, que tratou da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, julgado em 13/05/2021:

O fundamento adotado pela corrente majoritária e expressamente constante do voto condutor, e dos que o acompanharam, é o de que a definição constitucional de faturamento/receita, base de cálculo para incidência de tributos específicos, alinha-se ao conceito adotado, por exemplo, por Aliomar Baleeiro, segundo o qual **a receita (para esse específico fim) é o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

(...)

10. A embargante alega ainda que “g) teria havido contradição entre as lições citadas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz de Oliveira sobre receita pública e a posição que se pretendeu defender na corrente vencedora, pois ‘a mera afirmativa de que não são receitas os recebimentos sujeitos a condições/reservas, não resolve o problema aqui tratado’. Assinala que **Aliomar Baleeiro “excluiu do conceito de receita aqueles recebimentos voltados exclusivamente a recompor o patrimônio público ao status quo ante, a restituição posterior ou a entrega a terceiros** (garantias, empréstimos, amortizações e indenizações por dano emergente). Ou seja, não basta que determinada quantia que tenha sido auferida e que, em razão da incidência de outro plexo normativo, fonte de obrigação paralela, gere um dever de pagamento a outrem, **é preciso que esta já tenha sido recebida com reservas ou como recomposição patrimonial. Apenas aquelas obrigações que tenham tido, na própria condição/ressalva desde o início estipulada, um motivo ou finalidade de seu surgimento, devem ser excluídas das receitas**”.

(...)

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, pois a noção conceitual de receita compõe-se da integração, ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:

a) que a incorporação dos valores faça-se positivamente, importando em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Tendo em vista que as bonificações em questão se caracterizam como meras doações, por liberalidade, ou “promessas de recompensa”, com recebimento de valores em pagamento ou diminuição de dívidas registradas no seu passivo circulante, verifica-se cumpridos os 2 requisitos estabelecidos pelo STF: incorporação dos valores positivamente, importando em acréscimo patrimonial, e em caráter definitivo.

O momento em que poderia haver a redução do custo de aquisição seria **antes** da emissão das notas fiscais, com a negociação entre as partes para obtenção de algum desconto, o qual, se existente, deveria constar da nota fiscal, sendo o custo de aquisição aquele após a aplicação do desconto, nesse caso denominado

de “desconto comercial”, diferenciando-o dos “descontos financeiros”. Este “desconto comercial”, quando constante da nota fiscal e concedido de forma incondicional (sem depender da ocorrência de evento futuro e incerto) se caracteriza como verdadeiro “reduzidor de custo” e, portanto, pode ser considerado um “desconto incondicional concedido”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

II.2 – DA ALEGAÇÃO DE QUE AS BONIFICAÇÕES ESTÃO SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO

Alega o recorrente que, caso se entenda que as bonificações em questão constituem receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, é o caso de se aplicar o quanto reza o artigo 373 do RIR/99, pois a própria Receita Federal do Brasil reconhece que, por força de tal dispositivo, **os descontos são considerados receitas financeiras**, as quais, no período objeto da autuação, tinham tido as alíquotas de PIS e COFINS reduzidas a zero. Em suas palavras:

Por fim, se apesar de todos os argumentos expendidos ainda se entender como receita o desconto obtido, temos que perquirir de que receita se trata.

Como afirmado acima, a legislação fiscal não permite o estorno da bonificação/desconto da base de cálculo das contribuições, logo, o desconto concedido não pode ser deduzido da receita e tampouco, seria permitido ao comprador reduzir o valor constante do documento fiscal.

Temos então que, tanto num caso como no outro, estamos diante de receita/despesa financeira. Se assim não o fosse, o vendedor poderia suprimir da receita de bens e serviços o valor concedido como desconto e como contrapartida o comprador poderia diminuir o valor da nota fiscal, como já dito atos não permitidos pela legislação fiscal. **Considerando isto, só nos resta a natureza financeira desta despesa/receita.**

Resta claro que não estamos diante de receita/despesa relativas à aquisição/venda de bens e serviços.

A legislação fiscal que regula a presente matéria considera os descontos como receita/despesa financeira.

Tal entendimento está plasmado no RIR/99 (vigente à época dos fatos) em seu art. 373 quando trata de outros resultados operacionais receitas financeiras, Seção IV, subseção I, *verbis*:

Receitas e Despesas Financeiras

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Importante notar que **a redação não faz qualquer ressalva a que tipo de desconto foi obtido. E adotar o critério que só se aplicam a descontos por pagamento antecipado de títulos não se sustenta**, posto que a expressão

"quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração", é para ressaltar as situações em que podem ser rateados por outros períodos.

(...)

Nos dois casos fica claro que **os descontos obtidos, se fossem receitas, seriam receitas financeiras**, e no momento dos fatos geradores, esta receita estava sujeita a alíquota zero. Razão em que deve ser reformado o entendimento do acórdão.

A legislação tributária não traz um conceito específico de "receita financeira", mas elenca quais as origens de recursos que devem ser consideradas como tal, nos termos do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Receitas e Despesas Financeiras

Art. 17 - **Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Da mesma forma, o art. 9º da Lei nº 9.718 especifica outras receitas como "financeiras":

CAPÍTULO II

DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Art. 9º **As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte**, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual **serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras**, conforme o caso.

Estes dispositivos foram consolidados no Decreto nº 3.000, de 1999, que estabeleceu o Regulamento do Imposto de Renda:

Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art. 373. **Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional** e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (**Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17**, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Subseção II

Variações Monetárias

Variações Ativas

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).

Parágrafo único. **As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras**, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).

A ciência da Contabilidade já definiu, no Plano de Contas das empresas, quais ingressos de recursos deveriam ser contabilizados como “receitas financeiras”, conforme lição dos professores Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins na obra Manual de Contabilidade Societária, 3ª. Ed. - São Paulo: Atlas, 2018:

32.3.2 Classificação

a) RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS

Nesse título, são incluídos os juros, o desconto e a atualização monetária prefixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, como as oriundas de aplicações temporárias em títulos.

Como se verifica, nas despesas financeiras (ou receitas) só se incluem os juros, mas não as atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos, as quais são registradas separadamente nas Variações Monetárias.

Todavia, quando se tratar de atualização prefixada, será considerada como despesa (ou receita) financeira e não como variação monetária.

Quanto aos juros sobre o capital próprio, não obstante o termo Juros, é importante ressaltar que não se trata de Despesa Financeira, mas de destinação do lucro (veja Capítulo 29 – Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício).

b) VARIAÇÕES MONETÁRIAS DE OBRIGAÇÕES E CRÉDITOS

No passado, a legislação fiscal considerava como “variações monetárias” as variações cambiais e as correções monetárias (exceto as prefixadas).

(...)

A legislação estabelece que as receitas e despesas financeiras e as variações monetárias fazem parte do lucro das operações na legislação fiscal, e são tributáveis (se receitas) ou dedutíveis (se despesas), desde que as despesas sejam registradas no regime de competência. Se houver, por exemplo, juros pagos antecipadamente, sua apropriação em despesa (dedutível) deve ser *pro rata temporis*. Mas há circunstâncias em que a tributação ocorre em função do regime de caixa.

Em outros capítulos deste Manual, discutimos o tratamento contábil das despesas financeiras, particularmente no Capítulo 19 – Empréstimos e Financiamentos, Debêntures e Outros Títulos de Dívida, de sorte que **aqui nos preocupamos mais em examinar a composição e a classificação dessas despesas e receitas financeiras**.

Conteúdo das contas

a) PLANO DE CONTAS DOS RESULTADOS FINANCEIROS LÍQUIDOS

O modelo de Plano de Contas apresenta no grupo de Despesas das Operações Continuadas o subgrupo Resultados Financeiros Líquidos composto das seguintes contas:

RESULTADOS FINANCEIROS LÍQUIDOS

1. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS

a) DESPESAS FINANCEIRAS

Juros pagos ou incorridos

Descontos concedidos

Comissões e despesas bancárias

Variação monetária de obrigações

b) RECEITAS FINANCEIRAS

Descontos obtidos**Juros recebidos ou auferidos****Receitas de títulos vinculados ao mercado aberto****Receitas sobre outros investimentos temporários****Prêmio de resgate de títulos e debêntures**

(...)

c) RECEITAS FINANCEIRAS**Como receitas financeiras, há:**

- **Descontos obtidos**, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

- **Juros recebidos ou auferidos**, conta em que se registram os juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento, postergação de vencimento de títulos e outras operações similares.

- **Receitas de títulos vinculados ao mercado aberto**, que abrigam toda receita financeira nas aplicações em Open Market, ou seja, a diferença total entre o valor de resgate e o de aplicação. Veja critérios de contabilização no Capítulo 8 – Instrumentos Financeiros.

- **Receitas sobre outros investimentos temporários**, em que são registradas as receitas totais nos demais tipos de aplicações temporárias de Caixa, como em Letras de Câmbio, Depósito a Prazo Fixo etc. Veja Capítulo 8 – Instrumentos Financeiros.

- **Prêmio de resgate de títulos e debêntures**, conta que registra os prêmios auferidos pela empresa em tais resgates, operações essas relativamente incomuns.

Verifica-se, portanto, que, apesar de não haver um conceito positivado de “receitas financeiras”, é possível, a partir das receitas às quais a legislação classificou como “financeiras”, estabelecer uma regra geral, considerando que em todos os casos há a utilização de capital para propiciar os resultados patrimoniais positivos, sem que essa seja a atividade para a qual foi constituída a sociedade empresária.

Assim, por exemplo, quando uma indústria utiliza parte do seu capital que está disponível para realizar investimentos em ações ou renda fixa, os valores obtidos com esta operação são financeiros, por se referirem à aplicação de capital e por serem operações esporádicas, fora do objeto social da sociedade empresária. Tal não ocorre quando instituições financeiras aplicam seus recursos, pois tais operações são usuais, fazendo parte de sua atividade principal e com seu resultado classificado como receita operacional.

O recorrente entende que as bonificações recebidas seriam redutores de custo e, portanto, uma receita financeira. No entanto, conforme vimos nos trechos colacionados da obra doutrinária citada acima, os “descontos obtidos”, classificáveis como “receita financeira”, são oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

Por exemplo: imagine-se que o recorrente adquire suas mercadorias mediante parcelamento e, em determinado momento, decide antecipar o pagamento de uma ou mais parcelas, e negocia com seu fornecedor (ou com o banco ou agente financeiro que conduziu a operação) um desconto pela antecipação das parcelas. Este desconto será financeiro, ao contrário daquele desconto obtido já no momento da negociação da compra quando, por conta do relacionamento prévio, quantidade adquirida, forma de pagamento, ou por qualquer outra razão, o fornecedor concede uma diminuição no preço da tabela, o qual fará constar na nota fiscal, onde será possível identificar o preço de tabela, o desconto aplicado, e o valor final a ser pago.

A contabilização da operação não indica uma operação de desconto financeiro obtido. Imagine-se, por exemplo, que determinada empresa pagou uma duplicata cujo valor era de R\$ 20.000,00, obtendo um desconto de R\$ 1.500,00, por ter efetuado o pagamento 10 dias antes da data do vencimento. Ora, o registro contábil correto desse desconto financeiro obtido seria debitar a conta FORNECEDORES (Passivo Circulante, logo reduzindo uma dívida) em R\$20.000,00, com contrapartida a crédito nas contas CAIXA/BANCO (Ativo Circulante, logo reduzindo seu saldo por conta do pagamento da dívida) de R\$18.500,00 e RECEITAS FINANCEIRAS (conta de Resultado) em R\$1.500,00.

Conforme já analisado no tópico precedente, os registros contábeis indicam o recebimento de valores como doações, à título de liberalidade, ou promessa de recompensa. O registro foi totalmente diferente do modelo descrito acima, indicando que não se trata do registro de uma operação de desconto financeiro obtido.

Logo, não prospera a alegação de que sobre estes valores deveria ser aplicada a alíquota zero prevista no Decreto nº 5.442/2005.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

III – DAS DESPESAS DE FRETE

Alega o recorrente que a glosa de suas despesas com frete foram indevidas, com base nos seguintes argumentos, *litteris*:

ii) O acórdão manteve a tributação relativo a despesa de fretes, por entender correto o entendimento do AFRFB de haver supressão de receita tributável, elencando como receita tributável a) lançamentos de ajuste custo de receita de frete, b) ICMS a recuperar lançado como ajuste de custo, c) lançamento decorrentes de ajustes de erro de faturamento e d) por fim entende como receita tributável os descontos obtidos pelo contribuinte junto as transportadoras.

Incorreto

a) Lançamentos de ajuste do custo da receita de frete, este contribuinte por decisão sua relaciona na conta contábil mencionada o custo com a contratação dos fretes de entrega, cuja receita foi levada a tributação e não existe nada na legislação que lhe impeça tal prática muito menos algo que permita concluir que tal procedimento importe em nova receita da companhia, na verdade são despesas da companhia. Não existiu qualquer incremento novo de receita o que

de per si importa em impossibilidade de tributação pelo PIS e pela COFINS, **pois não houve receita, houve somente arranjo da despesa dentro da contabilidade do contribuinte permitido pelas regras contábeis.**

b) ICMS a recuperar. o AFRFB constatou que o crédito referente a esta conta contábil se referia a provisão para perdas ainda que tal conclusão não corrobore o alegado, equivocadamente, pelo contribuinte. **Tal lançamento em momento nenhum caracteriza nova receita,** e não caracterizando nova receita não é passível de tributação pelo PIS e pela COFINS.

c) lançamento decorrentes de ajustes de erro de faturamento, o AFRFB entendeu e o acórdão manteve, que o ressarcimento, devolução de pagamentos a maior efetivados são receitas novas, sejam eles pela devolução em espécie ou efetuados por descontos no pagamento das prestações seguintes, discorre sobre o trânsito pelas contas contábeis, que utiliza para infirmar as afirmações do contribuinte, a estas afirmações sabendo-as inconsistentes fecha com a seguinte pérola:

(...)

Tal afirmação decorre de desconhecimento do AFRFB da legislação fiscal, pois os descontos concedidos ressalvado os incondicionais não podem ser deduzidos da base de cálculo das contribuições, então o débito no fornecedor e o crédito no comprador não são afetados pelos descontos concedidos, o desconto concedido pela legislação fiscal é tratado como receita ou despesa financeira não alterando o faturamento de mercadoria e serviços.

Ante o exposto, requer o recebimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO provendo-o para afastar as glosas contestadas recompondo o crédito do contribuinte, homologando as eventuais compensações vinculadas ao presente processo e ressarcindo eventual saldo credor remanescente nos termos da fundamentação.

Contudo, apesar da irresignação do contribuinte, verifico que não lhe assiste razão. Vejamos.

Deve-se esclarecer, de início, como muito bem destacado pelo colegiado *a quo*, que **o contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências apuradas na conta do Livro Razão chamada "Frete - Nacional"** (por vezes chamada de Despesas com Fretes) **e os valores informados a título de "Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda" no Dacon** (Linha 7 das fichas 6A e 16A), conforme tabela abaixo, referente ao mês de abril/2013:

Mercado Interno			
Mercadorias Tributadas	Mercadorias Não Tributadas	Total de Base de Créditos	
R\$ 25.686.046	R\$ 13.029.510	R\$ 38.715.556	
Razão - 3201030901 - Frete - Nacional			
Débitos	Créditos	Total Movimento	Efetivo
R\$ 43.269.211	-R\$ 22.813.045		R\$ 20.456.165
Divergência Apurada DACon- Razão			R\$ 18.259.390

A base de verificação dessas despesas é a conta 3201030901 (Frete - Nacional). **As glosas foram baseadas nos lançamentos a crédito nessa conta, pois sendo ela uma conta de despesa (natureza devedora), os lançamentos a crédito indicam uma redução das despesas ali escrituradas e, por conseguinte, uma redução na base de cálculo no valor de R\$22.813.045,00 dos respectivos créditos tomados a título de despesas com frete.** A base de cálculo de créditos

de não cumulatividade informada no Dacon foi de R\$38.715.556,00 enquanto na conta Frete-Nacional houve saldo de apenas R\$20.456,165,00. Constata-se, portanto, uma diferença de R\$18.259.390,00.

No mês de abril de 2013, conforme narrado pela fiscalização no Relatório Fiscal (fls. 6312 a 6351) e no Termo de Constatação e Intimação Fiscal (TIF) nº 09 (fls. 40 a 53), **o contribuinte esclareceu que os lançamentos a crédito na conta Frete-Nacional, geradores da divergência apontada, se deram por quatro motivos:**

- i) Parcela de R\$ 8.255.975,00: reclassificação de contas de despesas de frete destacadas nos documentos fiscais de venda que, por motivos operacionais, foram contabilizados como custo da receita de frete. A respectiva receita de frete foi oferecida à tributação do PIS/Cofins.
- ii) Parcela de R\$ 6.924.000,00: alega tratar-se de ICMS a recuperar incidente sobre a despesa com ICMS.
- iii) Parcela de R\$ 4.732.237,00: ajustes decorrentes de "erro de faturamento" pelos fornecedores, que são corrigidos através de descontos em meses subsequentes.
- iv) Parcela de R\$ 2.900.833,00: correspondem a lançamentos adicionais a débito e a crédito que se anularam, não impactando no saldo final da conta contábil.

Após análise pela fiscalização, essa última concluiu que, no mês de abril de 2013, os valores lançados a título de recuperação de despesas de ICMS e ajuste de "erro de faturamento" apresentaram vários indícios de aumento indevido da base de créditos de não cumulatividade do PIS/Cofins.

A autoridade fiscal alegou que a conta "ICMS a recuperar" se refere, na verdade, a 'Provisão de Perdas', que por sua vez é conta redutora da conta de Ativo Circulante 1102020601 - Contas a Receber Transportadora, não refletindo, portanto, a lançamento de crédito de ICMS."

O saldo dessa conta é sistematicamente baixado contra a "amortização" em "Contas a pagar de fornecedores de frete". **Ademais, em alguns casos houve, inclusive, recebimento de depósitos bancários, caracterizando outras receitas operacionais.**

Em relação aos ajustes a título de "erro de faturamento", a fiscalização concluiu que os referidos descontos foram registrados como receita financeira, e deixados à margem da tributação.

Em seguida, a fiscalização afirma ter encontrado a mesma prática contábil para os meses de maio/2013 a setembro/2013 envolvendo a conta "Frete-Nacional", além de encontrar novas práticas sob suspeição em outras contas contábeis com reflexo em "Frete-nacional" (Despesa com fretes), todas com indícios de redução indevida da base de cálculo do PIS/Cofins devido. Confirma-se:

Prosseguindo a auditoria, e tendo como base as contas contábeis e montantes consignados no Quadro acima, constata-se que, em relação aos meses subsequentes (maio/13 a set/13), o contribuinte incorreu na mesma prática contábil incomum/duvidosa, apurada em abril/13 envolvendo a conta Frete Nacional, bem como em novas práticas também sob suspeição, apuradas em

outras contas contábeis, todas ensejando, em tese, redução indevida das bases de cálculo do PIS/COFINS Não Cumulativo, a saber:

A título de exemplo, foram citadas as contas pendentes de esclarecimento para maio/2013, conforme Relatório Fiscal (fl. 6335):

Frete Nacional - maio /2013 – R\$ 7.163.414,74			
Resumo Lançamentos Razão – 3201030901 Frete Nacional			05/13
Cód.Conta	Conta	D/C	
1102020601	Contas a receber transportadora	C	580.755,43
		D	1.831.322,87
1102020602	(-) Provisão para perdas	D	5.067.014,06
2901010101	Passivo transitória	C	37.104.694,67
3102010101	Custo das mercadorias nacionais	D	9.015.975,40
3201030901	Frete - Nacional	C	17.695.035,39
		D	39.201.095,35
3301010202	Descontos sobre pagamento antecipado	C	265.077,81
		D	530.155,62
Total Resultado			111.291.126,60
Pendentes de Esclarecimentos			R\$
3301010202	Descontos sobre pagamento antecipado	D	265.077,81
1102020602	Provisão de Perdas	D	5.067.014,06
1102020601	Contas a receber transportadora	D	1.831.322,87
Total			7.163.414,74

A totalidade das contas pendentes de esclarecimento citadas pela fiscalização estão descritas da seguinte forma:

- ☐ Maio/2013: Descontos sobre pagamento antecipado; Provisão de Perdas; Contas a receber transportadora. Total: R\$ 7.163.414,74. Ajustado para R\$ 7.428.492,55;
- ☐ Junho/2013: Contas a receber transportadora; Provisão para perdas; Descontos sobre pagamento antecipado; Outras Receitas (Despesas Operacionais). Total: R\$ 8.777.365,94. Ajustado para R\$ 4.388.682,97;
- ☐ Julho/2013: Provisão para perdas; Contas a pagar (operacionais); Descontos sobre pagamento antecipado. Total: R\$ 14.166.182,54. Ajustado para R\$ 7.083.091,27;
- ☐ Agosto/2013: Provisão para perdas; Descontos sobre pagamento antecipado. Total: R\$ 574.448,58. Ajustado para R\$ 287.224,29;
- ☐ Setembro/2013: Descontos sobre pagamento antecipado. Total: R\$ 282.088,71.

Confira-se, ainda, a conclusão elaborada pela fiscalização no Relatório Fiscal juntamente com a planilha resumo dos lançamentos a crédito na conta Frete Nacional (fls. 6337 e 6338):

Resumo de Créditos de Frete Nacional – Pendente	
Mês	Valor R\$
04/13	11.656.237,00
05/13	7.163.414,74
06/13	8.777.365,94
07/13	14.166.182,54
08/13	574.448,58
09/13	282.088,71
Total	42.619.737,51

Assim, em resumo, temos:

Constatação 1 : Outras Receitas Operacionais - Acordos Comerciais – Fornecedores de Fretes Nacional

26. Trata-se de contribuinte com expressivo potencial de vendas on-line de seus produtos, que através de seu sítio eletrônico abrange todo o território nacional;

27. Seu volume e sistemática de vendas garante-lhe um imensurável poder negocial de seleção dos fornecedores parceiros que compõe a malha logística de entrega de seus produtos vendidos, não sendo incomum acordos de créditos junto a estes fornecedores em troca de sua fidelização;

28. No período de abril a setembro de 2013 foram apurados os créditos acima resumidos, que não estão consignados no Quadro I Demonstrativo das Bases Cálculo PIS/COFINS, e cujas justificativas apresentadas, em relação a amostragem de abr/2013 (aumento, em tese indevido, de R\$ 22.813.045,00 na base de créditos declarada face aos registros contábeis), não espelham a realidade dos fatos, conforme já demonstrado no item 3 retro;

29. Nos meses subsequentes (mai/13 a set/2013), ficou constatada a mesma prática (créditos nas contas de Provisão de Perda de Contas a Receber e Descontos Pagamento Antecipado / Descontos Obtidos), que enseja redução nos pagamentos a fornecedores registrados no Passivo;

30. Ao longo dos meses, são efetuados lançamentos de notificação de créditos em favor do contribuinte pelos fornecedores de Frete;

No Recurso Voluntário, a empresa alega que, em relação ao ICMS a recuperar, *“Tal lançamento em momento nenhum caracteriza nova receita, e não caracterizando nova receita não é passível de tributação pelo PIS e pela COFINS”*. Não apresenta recurso em relação aos *“ajustes de erro de faturamento”* e não reiterou sua alegação de que as receitas operacionais auferidas junto às transportadoras decorreriam de presunção do Auditor-Fiscal.

Como dito, a Fiscalização encontrou lançamentos a crédito na conta de despesa "Frete-Nacional" para o mês de abril/2013, no valor de R\$ 22.813.045,00. Após intimação, a fiscalização ofereceu quatro esclarecimentos para esses lançamentos a crédito: reclassificação de contas (R\$8.255.975,00), ICMS a recuperar (R\$6.924.000,00), "erro de faturamento" (R\$4.732.237,00) e lançamentos anulados (R\$2.900.833,00); perfazendo o montante total de R\$22.813.045,00.

Analisando a resposta à intimação oferecida pela empresa em cotejo com os registro contábeis, a fiscalização encontrou inconsistências nas explicações em relação ao ICMS a recuperar e aos "erros de faturamento". Entretanto, o recorrente não se manifestou sobre a reclassificação de contas e os lançamentos anulados. Na verdade, a fiscalização ressalta que a respectiva receita de frete foi oferecida à tributação, no primeiro caso; e que não houve impacto no saldo da conta contábil, no segundo.

De fato, nas conclusões, especificamente na tabela "Resumo de Créditos de Frete Nacional - Pendente" (fl. 6337) para o mês de abril/2013, o valor lançado a crédito considerado pela fiscalização foi de R\$11.656.237,00, o que corresponde exatamente à soma dos valores relativos ao ICMS a recuperar e aos ajustes de "erros de faturamento".

Destaque-se que a DRJ retificou o lapso da fiscalização nas conclusões ao afirmar que houve *"aumento, em tese indevido, de R\$ 22.813.045,00 na base de créditos declarada face aos registros contábeis"* para o mês de abril/2013, na medida em que as divergências não esclarecidas pela empresa segundo a fiscalização montaram em R\$ 11.656.237,00.

Tal conduta, por outro lado, evidenciou que a autoridade fiscal não glosou indiscriminadamente os lançamentos com reflexo na conta "Frete-nacional", mas tão somente aqueles em que não restou comprovado o direito de apropriação de créditos de não-cumulatividade através de indícios apurados e não esclarecidos no curso da fiscalização.

Tais indícios, inclusive, foram apresentados à fiscalizada no curso do procedimento fiscal para que se manifestasse antes da emissão do despacho decisório, conforme TIF 09 (fls. 40 a 53), no tópico chamado de "Constatação 1":

Da Intimação - Constatação 1

- Esclarecer se existem acordos comerciais junto aos Fornecedores de Fretes a título de "comissões", "bonificações", apresentando a documentação formal deste, se for o caso ;
- Caberá o contribuinte demonstrar de forma cabal que os créditos ora apurados e resumidos no quadro acima vinculados aos fornecedores de fretes foram oferecidos a tributação do PIS/COFINS ou, se for o caso, apresentar contra-argumentação que descaracterize esta;
- Se for o caso, deverá apresentar contratos e documentos que venham sanear irregularidades, em tese, apurada;

Em sua resposta (fls. 56 a 60), a fiscalizada em nada se manifestou sobre as divergências apontadas pela fiscalização. Inclusive a empresa reconhece a impropriedade do método de registro contábil adotado: *“Em suma, apesar da contabilização não ser a mais adequada, entende-se que os valores não deveriam ser base de cálculo de PIS/PASEP e da COFINS”*.

Em resumo, verifico que a recorrente limitou-se, em seu Recurso Voluntário, a fazer uma negativa genérica das acusações, sem atender ao Princípio da Dialética, que impõe ao recorrente o dever de impugnar especificamente os fundamentos da decisão recorrida, indicando as razões pelas quais entende que são equivocados e que ensejam a reforma do julgado. Observo também que nenhuma nova prova foi apresentada. Na verdade, o Recurso Voluntário foi ainda mais genérico que a própria Manifestação de Inconformidade.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Fl. 32 do Acórdão n.º 3402-011.248 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.901986/2015-30