



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

Processo n° 19515.720205/2016-17
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3401-005.092 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - COFINS
Recorrentes OFFICER S.A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE TECNOLOGIA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. Na ausência de prova de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento por homologação deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. A qualificação da multa para o percentual de 150% deve ser motivada de forma explícita, clara e congruente, devendo ser apontados os atos que demonstrem a prática dolosa que se subsume aos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (relator), André Henrique Lemos, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator.

(assinado digitalmente)

MARCOS ROBERTO DA SILVA - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Cassio Schappo, Lázaro Antonio Souza Soares e Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Robson José Bayerl).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 958 e seguintes) contra decisão da 1ª Turma da DRJ/JFA, que considerou improcedente, em parte, as razões da Recorrente sobre a nulidade de Auto de Infração, exarado pela DEFIS/SP, em 08.04.2016, com ciência pela Contribuinte em 13.04.2016, referente de a omissão de receita quanto ao PIS/Pasep e Cofins, apurados pelo regime não cumulativo, fatos geradores ocorridos no ano calendário de 2011.

Do Lançamento

Naquela ocasião, a D. Fiscalização lançou crédito tributário (fls. 846 e seguintes) de R\$661.451,77 (seiscentos e sessenta e um mil, quatrocentos e cinquenta e um reais e setenta e sete centavos), mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$ 1.964.482,56 (um milhão, novecentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e oitenta e dois reais e cinquenta e seis centavos), referente ao PIS/PASEP e de R\$ 3.046.687,10 (três milhões, quarenta e seis mil, seiscentos e oitante e sete reais e dez centavos) mais consectários de mora, totalizando a exigência em R\$9.048.526,54 (nove milhões, quarenta e oito mil, quinhentos e vinte e seis reais e cinquenta e quatro centavos), referente ao Cofins. Totalizando o somatório de R\$11.013.009,10 (onze milhões, treze mil, nove reais e dez centavos), conforme Termo de Constatação (fls 862 e seguintes).

Em síntese, as razões que levaram ao lançamento de ofício foram:

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep, apurados pelo regime não cumulativo, com multa de ofício no percentual de 150% (passível de redução) e juros de mora calculados até abril de 2016. Os valores exigidos correspondem às quantias abaixo discriminadas em reais e aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2011:

Nos autos de infração, foram apontadas omissões de receita sujeita às referidas contribuições, com os respectivos enquadramentos legais. No Termo de Constatação, as autoridades lançadoras relataram o seguinte, em resumo (fls. 862/871):

*“Conforme notificado ao contribuinte no TIF 008, item “Considerações preliminares”, a Fiscalização efetuou circularização junto a alguns de seus fornecedores de mercadorias de revenda e **constatou que ocorreram repasses de valores para a empresa OFFICER, efetuados por meio de depósitos bancários, diretamente em conta corrente, ou sob a forma de redução nos valores devidos a estes fornecedores, sob as rubricas “Rebate” ou “Price Protection”** (vide resposta e documentos recebidos dos fornecedores de mercadorias). Os referidos valores foram registrados a crédito de conta redutora de custos e, no ano calendário 2011, totalizaram R\$ 40.087.988,94 (item 1, do TIF 008). (...)*

A empresa OFFICER atua na distribuição de produtos de informática junto a clientes localizados em todo o território brasileiro. Tendo em vista que os produtos comercializados por esta se tornam obsoletos em um espaço curto de tempo, os fabricantes dos produtos comercializados pela OFFICER promovem campanhas, premiações e concedem benefícios para que o giro dos produtos ocorra de forma mais rápida. Portanto, os valores recebidos pela empresa OFFICER, pagos pela empresas fornecedoras, têm características de “comissões”, portanto, receitas de faturamento.

*A empresa OFFICER apurou seu resultado sob a forma de Lucro Real ficando assim sujeita a apuração do PIS e da COFINS na modalidade “não-cumulativo”. **Portanto, ao registrar tais valores (“Rebate” ou “Price Protection”) em conta redutora de Custos, o contribuinte deixou de considerá-los na apuração dos valores devidos sob a rubrica PIS e COFINS (artigo 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).***

[...]

Por conta de tais fatos, o valor total constante no quadro acima, notificado ao contribuinte no "item 1", das "Considerações preliminares", do TIF 008, num total de R\$ 40.087.988,94, deu origem aos autos de infração de PIS e COFINS - vide item Auto de Infração, na sequência deste Termo (neste caso não há reflexos de tributação de IRPJ e CSLL).

[...]”

4. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

A prática de infrações visando a sonegação de impostos e contribuições federais impede ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, ocasionando, desta forma, a aplicação da multa de ofício de 150%, conforme previsto do artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, [...]”

Em suma, a autoridade fiscal veio a considerar que os valores recebidos a título de “rebate” e “price protection” eram, na verdade, comissões pagas pelos fornecedores ao Recorrente, adquirente das mercadorias vendidas por aqueles.

Em razão disso, e, por considerar que tal prática seria espécie de fraude, veio a agravar a multa de ofício.

Da Impugnação

A Contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, em 13.04.2016 (fl.931), e interpôs impugnação, em 13.05.2016 (fls 883.), alegando:

- A decadência do lançamento referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
- O rebate e o “price protection” seriam inequivocamente espécies redutoras de custos, não se constituindo de receitas e que, portanto, não deveriam ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Não foi comprovado dolo, fraude ou simulação por parte da contribuinte, havendo tão-somente divergência de interpretação, de modo que restaria desarrazoada a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, devendo a mesma ser minorada, ao menos, para o percentual de 75%.

Da Decisão de 1ª Instância

Sobreveio Acórdão 09-62.584, exarado pela 1ª Turma da DRJ/JFA, em 16.03.2017, com ciência pela Contribuinte em 31.03.2017 (fl.953), através do qual foi mantido em parte o crédito tributário lançado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. Na ausência de prova de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário constituído no âmbito do lançamento por homologação deve observar a regra de decadência estabelecida no artigo 150, § 4º, do CTN.

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA. As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada

não representam redução de custo e, sim, receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO. A qualificação da multa para o percentual de 150% deve ser motivada de forma explícita, clara e congruente, devendo ser apontados os atos que demonstrem a prática dolosa que se subsume aos casos previstos nos arts. 71 a 73 da Lei n.º 4.502/64

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Dessa decisão, importante destacar os seguintes enxertos:

1 – Decadência

De início é necessário saber se ao presente caso aplica-se a regra geral de decadência contida no art. 173, I, do CTN ou aquela contida no art. 150, § 4º, do CTN, pertinente ao chamado lançamento por homologação, ao qual, em princípio, se amoldam o PIS/Pasep e a Cofins. Com esse intuito, transcrevo excerto das conclusões do Parecer PGFN/CAT N° 1617/2008 que, em consonância com o entendimento pacificado no Superior Tribunal Justiça, foi exarado em função da edição da Súmula Vinculante n.º 8, do Supremo Tribunal Federal (...) No caso vertente, aplica-se a regra definida no art. 150, § 4º, do CTN. Isso porque a pesquisa nos sistemas da RFB mostra que no período analisado houve pagamento antecipado das contribuições e não restou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme será demonstrado no tópico relativo à multa qualificada. Assim, como a constituição do crédito tributário se deu com a ciência dos autos de infração em 13/04/2016 (vide A.R. de fl. 880), estão abrangidos pela decadência os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram de 31/01/2011 até 31/03/2011. Em consequência, devem ser canceladas as respectivas exigências.

2 – Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins

A contenda se restringe em saber se os valores recebidos de fornecedores a título de “Rebate” e “Price Protection” referem-se a redução de custos, conforme contabilizado pela contribuinte, ou a receitas integrantes da base de cálculo das contribuições, conforme considerado nas autuações.

Cabe, então, apurar a natureza de tais verbas. Nesse sentido, no pronunciamento conceitual básico “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, a receita é definida como

“...aumentos 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 aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.”

Para De Plácido e Silva, “Receita” é

“...na linguagem corrente e em sentido geral, compreendido como toda soma ou quantia recebida.

A receita, assim, importa num recebimento de dinheiro ou de soma pecuniária.

Na significação econômica e financeira, jurídica ou contábil, receita resulta sempre de uma entrada de numerário, recebimento de dinheiro ou arrecadação de verbas.

Mas, na acepção propriamente financeira, exprime especialmente o total de rendas ou o total de rendimentos prefixados ou previstos num orçamento e efetivamente arrecadado.

No sentido contábil, entende-se todo recebimento de numerário ou a entrada de dinheiro, que se contabiliza, isto é, que se registra ou se escritura nos livros comerciais como um deve da conta de Caixa, correspondendo a um crédito da conta, que produziu a renda, ou da pessoa que fez a entrega do dinheiro, isto é que pagou ou cumpriu um pagamento.”

Sobre o assunto, assim determina o art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 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. [Grifei].

§ 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.”

E assim determina no art. 1º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

§ 1ºPara 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 é o valor do faturamento, conforme definido no caput.”

E no § 3º de ambas as leis, são listadas como exceções, as receitas que não integram a base de cálculo a que se refere este artigo (o art. 1º de ambas as leis).

“§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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 – Revogado

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 - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. “

Assim determinado, e não podendo as receitas de bonificações se enquadrar em nenhuma das receitas excetuadas expressamente na lei, claro está que esses valores devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições em apreço.

Os efeitos tributários da venda ao consumidor esgotaram-se na própria transação. Os valores repassados posteriormente, embora possam servir ao propósito econômico defendido, não se vinculam, para efeitos tributários, ao faturamento proveniente da venda, e, por conta da operação de repasse, só então, se incorporam ao patrimônio da autuada.

A fim de integrar o presente voto e como contraponto às decisões administrativas citadas na impugnação, trago julgados sobre o assunto, inclusive de passagens pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“[...]. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO RECEBIDA POR CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS PELA AQUISIÇÃO E DESEMPENHO NA VENDA DE AUTOMÓVEIS. LEI N. 10.485/02 [...]

2. A sistemática de incidência monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS no início da cadeia produtiva, prevendo alíquota zero nas operações posteriores (arts. 2º, § 2º, II, e 3º, § 2º, II, da Lei n. 10.485/02), não alcança as bonificações recebidas dos fabricantes e importadores de veículos em razão da aquisição e consequente desempenho da concessionária na implementação de estratégias promocionais e venda dos automóveis. [STJ, REsp 1446354 / RS, Ministro OG FERNANDES, Segunda Turma, sessão de 26/08/2014].

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA. As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. [Acórdão CSRF nº 9303-003.810, 26 de abril de 2016].

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS SOBRE VENDAS CONCEDIDOS PELOS FABRICANTES. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. Os bônus conferidos pelas montadoras de automóveis aos seus concessionários, em função de vendas realizadas sob determinadas condições, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, sujeitas à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, devendo compor sua base de cálculo.[Acórdão CARF nº 3301002.738, de 25 de janeiro de 2016].

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

RECEITA. CONCEITO. 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. Neste conceito enquadra-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, a título de: distribuição de mercadorias; atividade de propaganda; aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas; fidelização e crescimento dos fornecedores; não devolução de mercadorias defeituosas; e Bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios. [Acórdão CARF nº 3302-002.119, de 22 de maio de 2013].

Dessarte, devem ser mantidos os valores de contribuições lançados de ofício, cujos períodos de apuração não estão abrangidos pela decadência.

3 – Multa de ofício qualificada

Para fins de determinação da multa, as autoridades lançadoras adotaram o percentual de 150% sobre os valores de contribuições lançados. A base legal utilizada para tanto foi o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 que prevê, em seu inciso I,

o percentual de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata, o que, como já visto, ocorreu no caso vertente. A majoração da multa para o percentual de 150% decorreu da aplicação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que determina que o percentual estabelecido no inciso I deve ser duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Ocorre que os fatos que se subsumem às hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e, por conseguinte, levam à qualificação da penalidade, devem estar claramente demonstrados no lançamento. Nesse diapasão, o art. 50 da Lei nº 9.784/99 determina que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos, quando imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções. Diz o § 1º do art. 50 que a “motivação deve ser explícita, clara e congruente”. Entretanto, no Termo de Constatação, a fiscalização se limitou a citar dispositivos legais e afirmar que as infrações visaram à sonegação de tributos. Não constam dos lançamentos os motivos que levaram a tal conclusão, tampouco foram apontados os atos que, no entender das autoridades lançadoras, demonstram a prática dolosa que se subsumiria ao caso previsto no art. 71 da Lei nº 4.502/64. Portanto, não estando demonstrada a prática dolosa que se subsume ao art. 71 da Lei nº 4.502/64, não pode prosperar a qualificação da multa para o percentual de 150%.

4 - Conclusão

Ante todo o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação, para:

- a) cancelar as exigências relativas aos períodos de apuração de janeiro a março de 2011, no valor de R\$ 646.194,26 de Cofins e de R\$ 140.292,17 de PIS/Pasep, bem como os respectivos acréscimos legais;
- b) manter as exigências relativas aos períodos de apuração de abril a dezembro de 2011, reduzindo a multa aplicada para o percentual de 75%.

(...)

Irresignado, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, que veio a repetir os argumentos apresentados na impugnação quanto ao item que restou vencido, qual seja, a não incidência de PIS e COFINS sobre valores recebidos à título de “price protection” e “rebate” em conta redutora de custo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro TIAGO GUERRA MACHADO

Da Admissibilidade dos Recursos

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade constantes na legislação; de modo que tomo seu conhecimento.

O Recurso de Ofício igualmente merece ser conhecido, haja vista o montante desonerado em primeira instância superar o limite de alçada atual.

Do Mérito

I. Do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício ocasionou da redução do lançamento em razão de a Delegacia de Julgamento ter acatado a alegação de decadência de parte do lançamento ora impugnado, em razão de o auto de infração ter sido lavrado em ultrapassado o período de 5 (cinco) anos desde a data dos fatos geradores ocorridos até 31.03.2011, em razão de haver pagamento antecipado das contribuições sociais, bem como entender que não havia sido comprovada qualquer modalidade de dolo, fraude ou simulação.

O lançamento original constituiu créditos em período superior ao prazo decadencial em razão de que teria havido, por parte da Recorrente, prática de fraude em razão dela ter omitido receitas sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Entendo não haver qual reparo a ser feito na decisão recorrida, especialmente pelo fato de que a não inclusão das referidas rubricas na base de cálculo das contribuições decorre do entendimento jurídico e contábil que tais registros positivos no resultado operacional da Contribuinte não seria “receita” para fins fiscais. Nem há, ainda, qualquer rastro ou evidências trazidas pela fiscalização que pudessem convencer aos julgadores de primeiro grau – e a mim também – de que a Recorrente teria criado artimanhas junto a seus fornecedores para se locupletar da obrigação tributária.

Não havendo tais evidências, mantenho a decisão recorrida por seus próprios fundamentos quanto à parte em que a Fazenda Nacional restou vencida.

Passo ao Recurso Voluntário.

II. Do Recurso Voluntário

O mérito do Recurso Voluntário reside em definir se os valores registrados a crédito no resultado operacional da Recorrente, à título de “rebate” e “price protection”, oriundos dos contratos de fornecimento de mercadorias, deveriam ser considerados como receitas e, como tal, deveriam ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Primeiramente, vale esclarecer de que se tratam, nesse processo, os valores recebidos a título de “rebate” e “price protection”.

O “rebate” nada mais é que uma devolução financeira, por parte do fornecedor, em razão de alcance de metas de compras de volume por parte do adquirente. Ou seja, quando o adquirente (Recorrente) alcançava determinados volumes de compra, o fornecedor ajustava o preço unitário das vendas já ocorridas e praticava a devolução financeira de tais valores ao cliente (Recorrente).

Já o “price protection” decorre especificamente do mercado de produtos com alto índice de depreciação mercadológica em razão da rápida obsolescência do estoque – no caso, produtos de informática. Por previsão contratual, o fornecedor dessas mercadorias se obriga a devolver parte do preço pago na sua aquisição, caso novas tecnologias sejam lançadas por ele antes de prazo mínimo para o “giro” do estoque. Assim, como forma de evitar que o cliente (Recorrente) arque com o risco de possuir um custo de estoque mais alto que o preço potencial de venda, por estar com um estoque relativamente novo mas obsoleto, há a previsão desse ajuste de preço, daí o nome “price protection”.

Diante dessa compreensão, tratemos agora se tais valores poderiam entendidos como receita por parte do adquirente de mercadorias.

Tema exaustivamente discutido por esse Tribunal Administrativo, partindo do pressuposto de que não há um conceito tributário de receita, mesmo no âmbito da legislação de regência das contribuições sociais, e na esteira do artigo 110, do Código Tributário Nacional, deve-se buscar abrigo na legislação societária, em especial o artigo 177, da Lei Federal 6.404/1976, que, por sua vez, veio a dispor o seguinte:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Assim, o conceito de receita, para fins de definição de seus efeitos tributários, deverá observar as regras contábeis brasileiras.

Nesse ínterim, o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) veio a expor sobre a definição e reconhecimento de receita em seu Pronunciamento CPC nº 30, que veio a ser adotado pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 1.187/2009, com aplicação para todas as pessoas jurídicas.

Nesse documento, é possível encontrar que receita é “*o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.*”

Mais adiante, quando se refere à mensuração da receita em âmbito contábil, a Resolução prevê:

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.

Já com relação ao reconhecimento da receita, no caso de prestação de serviços, vê-se que:

20. Quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a) o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado;
- b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- c) a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e
- d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas.

(...)

22. A receita somente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da realização de valor já incluído na receita, o valor incobrável, ou o valor com respeito ao qual a recuperação tenha deixado de ser provável, é reconhecido como despesa, e não como ajuste (dedução) do valor da receita originalmente reconhecida.

Ora, vejam que, em qualquer hipótese, não é possível correlacionar o evento descrito como o recebimento e registro contábil de “price protection” e “rebate”, como receita. Não há nessas transações, qualquer serviço prestado pela Recorrente, de modo que são eventos absolutamente distintos de um reconhecimento de “receita”.

Na verdade, o que se verifica é que o recebimento desses valores pela adquirente (Recorrente), sendo estritamente relacionados à compra de mercadorias para a composição do seu estoque, representa uma diminuição de seu valor, com impacto direto no custo das mercadorias vendidas à medida que esse estoque é liquidado mediante a venda pela Recorrente.

Assim, recorre-se ao Pronunciamento Técnico CPC 16, que trata dos registros e práticas contábeis que devem ser adotados com relação aos estoques, e que igualmente foi adotado como o padrão contábil brasileiro à época dos fatos geradores pela Resolução CFC nº 1.170/2009.

Na dita Resolução, consta que:

11. 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.

Desse modo, entendo que os valores registrados a crédito no resultado como decorrência do ajuste do valor do estoque por conta das cláusulas de “rebate” e “price protection” não devem ser tratados como receitas de comissão, como faz crer o lançamento realizado pela autoridade fazendária; mas são apenas eventos que vêm a reduzir o valor do estoque e, por via de consequência, vêm a reduzir o custo das mercadorias já vendidas.

Esse inclusive vem sendo o entendimento desse Tribunal:

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

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade.”

(CARF – 3ª Seção - Acórdão 3402-002.092 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 23/07/2013)

Vale ressaltar que a autoridade fazendária até pode ter razão sobre a necessidade de que esses valores a crédito no resultado poderem ser igualmente refletidos na apuração das contribuições sociais não-cumulativas – uma vez que provavelmente a Recorrente apropriou-se de créditos sobre a aquisição desse mesmo estoque com o valor original, sem o desconto subsequente decorrente das rubricas ora analisadas – porém errou ao optar por desconsiderar a escrita contábil e se valer de entendimento que não encontra abrigo nos princípios contábeis geralmente aceitos e na doutrina jurídica sobre a matéria.

Nesse passo, inobstante a intenção do auditor-fiscal, carecendo de fundamentação válida para o auto de infração, a decisão recorrida merece reforma para que sejam anulados os lançamentos na sua integralidade.

Pelo exposto, conheço dos Recursos, porém nego provimento ao Recurso de Ofício; e dou provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

TIAGO GUERRA MACHADO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Roberto da Silva – Redator Designado

Considerando o bem redigido voto do ilustre Conselheiro Relator Tiago Guerra Machado, ousou divergir do entendimento relacionado a natureza dos valores recebidos de fornecedores a título de “Rebate” e “Price Protection”.

O nobre relator e os demais Conselheiros vencidos entenderam que, quando do recebimento de tais valores pela recorrente, eles representam uma redução do valor de estoque e, por conseguinte, uma redução dos custos das mercadorias vendidas. Contudo, não foi esse o entendimento que prevaleceu no Colegiado e seus fundamentos serão a seguir explicitados.

A decisão recorrida corretamente assim dispôs:

“Sobre o assunto, assim determina o art. 1º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 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. [Grifei].

§ 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.

E assim determina no art. 1º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

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 é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

E no § 3º de ambas as leis, são listadas como exceções, as receitas que não integram a base de cálculo a que se refere este artigo (o art. 1º de ambas as leis).

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

I isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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 Revogado

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 decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Assim determinado, e não podendo as receitas de bonificações se enquadrar em nenhuma das receitas excetuadas expressamente na lei, claro está que esses valores devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições em apreço”

A Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na sistemática de incidência não-cumulativa possuem o faturamento mensal como fato gerador, abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação fiscal conforme disposto no art. 1º das Leis nos. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não integram a base de cálculo destas contribuições as receitas referentes às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos conforme disposto no §3º, inciso V, alínea “a” do art. 1º das mesmas leis.

Portanto, fica evidente que as referidas leis são claras ao afirmar que descontos concedidos são receitas. Somente podendo ser excluídos da base de cálculo das contribuições aqueles descontos concedidos de forma incondicional.

Conforme decidido no acórdão recorrido, do qual estou de acordo, os valores pagos a título de “Rebate” e “Price Protection” devem ser considerados receitas para fins de base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS tendo em vista que não se enquadram nas receitas excetuadas expressamente nas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Corroborando o entendimento em relação a presente matéria, transcrevo a seguir trecho da ementa do Acórdão nº 9303004.608 da CSRF de 26/01/2017 em adição ao julgado apresentado pelo acórdão recorrido:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

(...)

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações”

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida no que se refere aos lançamentos das contribuições em cujo período não foi alcançado pela decadência.

(assinado digitalmente)

MARCOS ROBERTO DA SILVA - Redator Designado