



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5052835-04.2019.4.04.7100/RS

RELATOR: JUIZ FEDERAL ROBERTO FERNANDES JUNIOR

APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

APELADO: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (IMPETRANTE)

ADVOGADO: DANIELLA ZAGARI GONCALVES (OAB SP116343)

ADVOGADO: FERNANDA DA COSTA BRANDAO PROTA (OAB SP288230)

ADVOGADO: JULIANA JACINTHO CALEIRO (OAB SP237843)

MPF: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/COFINS.
APURAÇÃO DE DÉBITOS. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS
NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA.

1. A circunstância de o desconto ser condicional ou incondicional diz respeito à relação jurídico-tributária da União com o vendedor que auferiu a receita, e não com a menor despesa que o contribuinte teve ao adquirir as mercadorias para revenda. Ao comprar com desconto, o contribuinte reduz o seu custo de aquisição e isso não tem a natureza jurídica de receita para efeitos de incidência das contribuições ao PIS/COFINS. O fato de a redução do custo de aquisição aumentar o patrimônio líquido não tem relevância porque não se está diante de tributos que incidem sobre variação patrimonial positiva, mas sobre receitas.

2. Os descontos e as bonificações em mercadorias obtidas pelo comprador não constituem receitas passíveis de incidência das contribuições ao PIS/COFINS.

3. As bonificações em dinheiro que o comprador recebe do fornecedor da mercadoria são receitas que devem ser computadas na base de cálculo do PIS/COFINS apuradas pelo sistema não cumulativo.

4. Apelação e remessa necessária parcialmente providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, por maioria, vencido o relator, dar parcial provimento à apelação e à remessa necessária, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

5052835-04.2019.4.04.7100

40003429589 .V3



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO
Porto Alegre, 04 de agosto de 2022.

Documento eletrônico assinado por **ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Relator do Acórdão**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003429589v3** e do código CRC **90f50c4a**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA

Data e Hora: 9/8/2022, às 16:27:12

5052835-04.2019.4.04.7100

40003429589.V3



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5052835-04.2019.4.04.7100/RS

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI

APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

APELADO: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (IMPETRANTE)

RELATÓRIO

O juiz da causa assim relatou a controvérsia entre as partes e os eventos ocorridos até o julgamento do feito:

Trata-se de mandado de segurança impetrado por WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS objetivando seja “[...] reconhecido o seu direito líquido e certo para o afastamento definitivo e cancelamento do crédito tributário decorrente do Auto de Infração que originou o Processo Administrativo nº 11080.735231/2012-53;” (evento 1 – INICI – p. 42).

Liminarmente pretende ordem que determine a suspensão da “[...] exigibilidade integral do crédito tributário decorrente do Auto de Infração que originou o Processo Administrativo nº 11080.735231/2012-53, nos termos do art. 151, V, do CTN, com todas as consequências daí decorrentes, inclusive determinando-se que as D. Autoridades Coatoras sejam impedidas de praticar quaisquer atos tendentes à exigência desses valores, impedindo-as de inscrever o débito em Dívida Ativa ou suspender seus efeitos se já inscrito, bem como impedindo a propositura de execução fiscal e, ainda, que esses não sejam óbice à expedição de Certidão de Regularidade Fiscal, até o julgamento em definitivo da presente demanda, impedindo, ainda, a inscrição da Impetrante nos cadastros do CADIN e SERASA e o protesto de referido crédito tributário;” (evento 1 – INICI – p. 41).

Nos dizeres da inicial, atua no ramo da importação, exportação, industrialização e comercialização, no atacado e no varejo de produtos em geral.

Relata que mantém com seus fornecedores acordos comerciais típicos do mercado varejista com o objetivo de reduzir os custos das mercadorias que adquire e, por consequência, oferecer o melhor preço aos seus clientes consumidores.

Sustenta, em síntese, que a Receita Federal do Brasil incorre em equívoco ao entender que os descontos que obtém quando da aquisição de produtos de seus fornecedores representariam receita e deveriam constar da base de cálculo do PIS e COFINS nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea ‘a’ das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

O pedido de liminar foi deferido (evento5).

A autoridade presta as informações (evento 13) discorrendo inicialmente sobre os lançamentos fiscais efetuados em desfavor da impetrante. Relata que este assunto já foi questionado em outras oportunidades, pelo menos desde o ano de 2002, e que a



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

impetrante foi autuada em outras oportunidades.

Refere a decisão proferida pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-008.247) no sentido de manter a procedência do auto de infração questionado e transcreve partes do referido acórdão.

Sustenta que a não-tributação do desconto implica na apropriação de crédito, mesmo que não haja nenhum desembolso, e que, em uma situação limite (percentual de desconto de 100%), a tese defendida pela impetrante pode servir de instrumento para a instituição de uma verdadeira fábrica de créditos.

Defende que os descontos referidos pela impetrante não são incondicionais e formalizados previamente, no momento de aquisição das mercadorias, mas sim valores que dependem da ocorrência e implementação de condições que somente ocorrem em momento posterior conforme o acerto entre as partes.

Acrescenta que não há previsão legal de que o recebimento de bonificação ou descontos essencialmente financeiros nos moldes como pleiteados pela impetrante possam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Procurador Regional da Fazenda Nacional peticiona (evento 15) afirmando que os créditos relativos ao processo administrativo nº 11080.735231/2012-53 estão sob o controle e administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil, razão pela qual requer a extinção do processo sem apreciação do mérito, nos termos do art. 485, inc. VI, do Código de Processo Civil, c/c o art. 6º, caput e §§ 3º e 5º, da Lei nº 12.016/2009.

A União interpõe agravo de instrumento (evento 18) da decisão que deferiu o pedido de liminar, recurso ao qual foi negado provimento (evento 33) pelo TRF4, com a manutenção da medida liminar deferida.

O Ministério Público Federal opina pelo prosseguimento do feito (evento 20).

Sobreveio decisão (evento 23) determinando que a autoridade impetrada trouxesse aos autos a cópia integral do Processo Administrativo nº 11080.735231/2012-53 e do auto de infração que lhe deu origem, acompanhado de toda documentação que deu amparo a autuação fiscal com a indicação de todos os elementos de prova que embasaram concretamente a convicção do auditor-fiscal responsável pela autuação e para que esclarecesse se houve creditamento, por parte da impetrante, do valor integral das notas fiscais para fins de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS e se foi ou não considerado o valor dos descontos recebidos nas transações examinadas.

A autoridade acosta documentação ao evento 29 e a impetrante se manifesta reiterando o pedido de concessão da segurança (evento 37).

Os autos vieram conclusos para sentença.

É o relatório. Decido.



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Regularmente processado o feito, sobreveio sentença extinguindo o processo sem resolução de mérito em relação ao Procurador-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, por ilegitimidade passiva, e, no mérito, concedendo em parte o mandado de segurança, *in verbis*:

Ante o exposto, acolho a prefacial de ilegitimidade passiva do Procurador-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, resolvendo o processo sem julgamento de mérito quanto a esta autoridade, na forma do artigo 485, inciso VI, do CPC.

*Quanto ao mais, confirmo a liminar deferida ao início e **JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE** o pedido, forte no artigo 487, inciso I, do CPC e **CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA** pleiteada por WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA para **ANULAR** o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11080.735231/2012-53, e, conseqüentemente, desconstituir os créditos tributários daí decorrentes, **DETERMINANDO** ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre/RS que se abstenha de praticar quaisquer atos de cobrança ou sanção relativos aos créditos discutido nestes autos, nos termos da fundamentação.*

Sem honorários advocatícios (artigo 25 da Lei n.º 12.016/09).

Condeno a União, todavia, ao reembolso das custas adiantadas neste processo devidamente atualizadas pelo IPCA-e até a data do efetivo pagamento.

Sentença sujeita ao reexame necessário (art. 14, §1º, da Lei nº 12.016/2009).

(...)

Contra a sentença apela a União, defendendo a regularidade do lançamento tributário dos créditos de PIS e COFINS discutidos no caso em exame. Alega, em síntese, que a impetrante, comerciante varejista de diversas mercadorias, firma contratos com os seus fornecedores pelos quais compartilha com eles os custos da sua atividade empresarial ou obtém deles descontos na aquisição dos produtos destinados à revenda; que, em contrapartida ao recebimento dos descontos, a impetrante presta serviços aos fornecedores, ou lhes permite que as suas mercadorias sejam vendidas nas lojas da impetrante (de modo que, nesse último caso, a contratação decorre de uma imposição da impetrante aos fornecedores); que, "para que seus produtos ocupassem os melhores lugares da loja, o fornecedor precisa pagar aluguel. Para que o supermercado se responsabilizasse pelo descarte, o fornecedor precisava pagar taxas. Para que os produtos aparecessem na ação de marketing do supermercado, o fornecedor pagava pela publicidade. Esse dinheiro ia para o custeio dessas ações, devidamente alocado em contas de crédito específicas. Apenas a forma desse pagamento ocorria por meio de um desconto no pagamento da mercadoria, posterior à emissão da nota"; que, dessa forma, os valores obtidos pela impetrante de seus fornecedores, a título de "descontos" ou de "bonificações de mercadorias", consistem em receita/faturamento da pessoa jurídica; que, ainda que a impetrante não receba a receita fisicamente, realiza a compensação entre os seus créditos (decorrentes dos serviços que presta aos fornecedores, ou da permissão a



Poder Judiciário

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

que vendam seus produtos nas lojas da impetrante) e seus débitos (atinentes à aquisição das mercadorias vendidas pelos fornecedores), o que é bastante ao fato gerador da contribuição ao PIS e COFINS, cuja base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica; que, no caso em exame, *"a receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo"*; e que *"Não importa se existe um sistema de conta-corrente entre o contribuinte e seus fornecedores ou outra sistemática de transferência de valores, quais são as classificações contábeis, pois nada disso tem o condão de elidir a ocorrência do fato gerador"*. Sustenta, por outro lado, que os descontos não constam nas notas fiscais, havendo diferença entre os valores indicados nas notas e os valores efetivamente pagos pela impetrante aos fornecedores pela compra das mercadorias destinadas à revenda; e que as "bonificações" e os "descontos" são estabelecidos contratualmente pela impetrante com seus fornecedores antes da emissão das notas fiscais, não havendo razão para os descontos não serem incluídos nas notas. Defende, ademais, que as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, preveem que os descontos que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS são somente os incondicionais, sendo que a impetrante recebe descontos condicionais; e que, *"se o desconto ou a bonificação são dados sob condições, constituem auferimento de receita por parte do adquirente das mercadorias, tributável pelo PIS/Cofins, visto que, na espécie, há ingresso de valor com caráter de definitividade, em razão da sua atividade empresarial"*, conforme, aliás, as decisões do CAREF. Discorre sobre os diversos tipos de descontos pactuados entre a impetrante e seus fornecedores, mas que na verdade consistem em receitas tributáveis, e que têm como contrapartidas, entre outras, *"a participação do fornecedor em loja a ser inaugurada ou remodelada: verba destinada à campanha de abertura da loja"*, o *"aluguel de espaço nas lojas e institucional: para dispor os produtos nos melhores espaços da loja"*, a *"reposição de promotores: quando o fornecedor não precisa ter pessoal próprio para repor produtos nas lojas, o que é fornecido pela Impetrante"*, *"outras bonificações, de mercadorias e de contratos: para que os produtos constem dos anúncios publicitários"*, a *"não devolução: a Impetrante ficava com mercadorias avariadas ou danificadas nas lojas ou depósitos"*, a participação em *"promoção de aniversário: para custear eventos da campanha de aniversário"* e etc. Sustenta, ademais, que os contratos firmados entre a impetrante e os fornecedores dão conta de que as referidas "contrapartidas" aos "descontos" equivalem a serviços prestados pela impetrante aos fornecedores, pois os contratos dispõem expressamente sobre os possíveis meios de pagamento pelas "contrapartidas" mencionadas acima, sendo uma das opções de pagamento o desconto à impetrante por ocasião da aquisição das mercadorias, daí porque *"os descontos concedidos no caso em apreço não são simples descontos, incondicionais. São pagamentos feitos pelos fornecedores, feitos mediante compensação nos valores que têm a receber"*. Alega, enfim, que *"a Recorrida troca ativos que ela possui por esses descontos, que na verdade são créditos para ela"*; e que *"todos esses ativos fazem parte da sua atividade finalística, se relacionam ao negócio firmado com o fornecedor e poderiam muito bem ser remunerados pelo fornecedor em dinheiro. Mas optaram pelo desconto - por isso a nota fiscal no valor*



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

cheio". De resto, discorre sobre o pedido subsidiário da impetrante, no sentido de que, quando menos, os descontos concedidos pelos fornecedores consistiriam em receitas financeiras sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, nos termos do Decreto nº 5.442, de 2005.

A apelada apresentou resposta ao recurso, assim sintetizando suas alegações atinentes à questão principal:

*(i) os descontos que a Apelada pactuou com seus fornecedores não representam receita ou acréscimo patrimonial, mas, sim, redução do custo de aquisição das mercadorias preestabelecidos nos acordos comerciais, que não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS. Desconto não é receita. **Desconto é antítese de receita;***

(ii) os descontos pactuados entre a Apelada e seus fornecedores, que decorrem de uma operação de aquisição e integram a formação do preço da mercadoria, não podem ser caracterizados como receita do comprador. Apenas o vendedor de mercadoria aufere receita decorrente do negócio de venda que pratica. O comprador, por sua vez, incorre em custo pela aquisição da mercadoria, de modo que no caso da Apelada, adquirente das mercadorias, os descontos pactuados, em efeitos jurídicos e contábeis, jamais poderiam ser considerados como receitas;

(iii) embora irrelevante para a discussão, é de se constatar que os descontos são incondicionais. A característica da incondicionalidade não é desnaturada pela ausência de destaque em nota fiscal, sendo que o que importa para a caracterização é a inexistência de condição futura, exatamente como reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em acórdão definitivo na fase administrativa e confirmado pela r. sentença; e

(iv) os descontos pactuados não representam renumeração por serviços prestados pela Apelada a seus fornecedores, tal como foi também reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pela r. sentença;

(v) ainda que assim não se entendesse, os valores autuados teriam natureza jurídica de receitas financeiras, tributada à alíquota zero, ou reembolso de despesa, sendo, da mesma forma, indevida a cobrança;

(vi) o I. Professor Humberto Ávila, em parecer emitido em exame do caso concreto, concluiu "(...) inconstitucional e ilegal a inclusão dos valores correspondentes aos descontos ou bonificações concedidas à Consulente pelos seus fornecedores na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS por ela recolhidos.

Alega, em caráter subsidiário, que se os descontos forem considerados receitas, serão receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero. Lê-se nas contrarrazões:

142. A Apelante sustenta ao fim de seu recurso que as receitas financeiras sujeitas à alíquota zero seriam advindas exclusivamente de empréstimos e financiamentos. Para suportar o seu argumento, menciona precedente do A. STJ (REsp nº 1120199/SC).



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

143. O entendimento não deve prevalecer e o precedente do A. STJ não se amolda ao caso em discussão.

144. Ainda que fosse desconsiderado que os descontos são essencialmente redutores de custo - o que, como exhaustivamente demonstrado não é o caso - esses valores também não poderiam ser tributados porque, na absurda hipótese de serem qualificados como receita, teriam natureza de receitas financeiras.

145. De acordo com o Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, na redação vigente à época, o PIS e a COFINS incidem à alíquota zero sobre as receitas financeiras e a única exceção, ao contrário do que sustenta a Apelante, é referente as receitas decorrentes do pagamento de juros sobre capital próprio, as quais são tributadas com base nas alíquotas comuns.

Finalmente, para o caso de ser mantido o lançamento dos tributos, pede o exame das causas de pedir subsidiárias, assim sumariadas:

*- **Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa** (parágrafos 149 a 156 da petição inicial): a Apelada demonstrou detalhadamente em seu mandamus que, na remota hipótese de se manter o lançamento, os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa, por absoluta ausência de previsão legal (arts. 43 e 61, caput, §3º da Lei nº 9.430/96 e arts. 9º, I, e 97, II, do CTN e arts. 5º, II, e 150, I, da CF).*

*- **Ilegitimidade da multa aplicada e seu caráter confiscatório** (parágrafos 157 a 165 da petição inicial): a Apelada demonstrou detalhadamente em sua inicial que a multa aplicada é totalmente incompatível e desproporcional com o procedimento por ela adotado, justamente porque sempre prestou todas as informações ao fisco, apresentou documentação requisitadas durante a ação fiscalizatória – que, inclusive, foi o que permitiu a materialização do lançamento em questão -, sendo nítida a sua boa-fé (arts. 44, inciso I, e 61 da Lei nº 9.430/96 e art. 150, IV, da CF).*

Vindo os autos a este Tribunal com resposta da apelada, foram remetidos à Procuradoria Regional da República, que deixou de opinar.

É o relatório.

VOTO

1. Suma dos fatos e da controvérsia

Para melhor compreensão do caso, será útil rememorar o contexto fático, constante do auto de infração, a respeito do qual, de resto, não há controvérsia. Lê-se, com efeito, no auto de infração (**Evento 1, COMP5, p. 3-4**):

(...)



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

1. QUALIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Trata-se de pessoa jurídica de direito privado, tendo como objeto social o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – Hipermercados.

Nos anos-calendário de 2008 e 2009, a WMS tributou seus resultados pelo Lucro Real e a apuração do PIS e da COFINS na forma não-cumulativa.

2. AÇÕES FISCAIS ANTERIORES

Inicialmente destacamos que a fiscalizada foi autuada no âmbito das contribuições, pela não inclusão nas respectivas bases de cálculo das receitas com descontos e bonificações, conforme Auto de Infração no processo nº.11080.726316/2010-89 (PIS e COFINS).

3. PRÁTICA COMERCIAL

Com o objetivo de possibilitar um maior entendimento da natureza e operacionalidade dos diversos valores cobrados por parte da WMS, destacamos os seguintes atos praticados:

A WMS e seus fornecedores estabelecem nos contratos de fornecimento de mercadorias, a obrigatoriedade dos fornecedores de pagar ou conceder “desconto”, **em dinheiro**, um percentual sobre as compras feitas dos seus produtos. Destacamos algumas contrapartidas da WMS aos tais descontos:

a) **Utilização do Centro de Distribuição** - representa um desconto recebido do vendedor do produto, por conta do custo de sua distribuição entre os diversos estabelecimentos e pelo uso da frota própria. Os vendedores do produto concordam com o pagamento do percentual porque seria mais oneroso efetuar entregas periódicas nas dezenas lojas do grupo.

b) **Prêmio de fidelidade e objetivo de crescimento** – representa um percentual de desconto sobre o valor das compras, decorrente do volume conforme o volume de vendas. O valor é negociado entre as partes e serve para custear promoções feitas pelas marcas dos produtos dentro dos supermercados.



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

localização especial na loja, jornais promocionais, degustação e ilhas com destaques para os produtos.

Cabe ressaltar que os referidos “descontos” não constam nas notas fiscais dos produtos. O desconto é concedido diretamente no pagamento via banco.

Outrossim, o montante de “desconto”, que é feito pela WMS ao pagar o fornecedor, varia de 0,10% a 10,25%, conforme os contratos em questão, notadamente pelas promoções de preço que fazem.

4. CONTABILIZAÇÃO NA WMS

A WMS contabiliza a compra do produto pelo valor da nota fiscal, utilizando este valor na apuração do crédito do PIS e da COFINS por serem na sistemática não-cumulativa, e simultaneamente ao contabilizar a receita do valor do “desconto” em outras rubricas, as quais não foram consideradas na base de cálculo, geram um desequilíbrio na apuração da base de cálculo.

A principal questão controvertida reside na qualificação jurídica dos fatos, visto que o Fisco entende que os descontos recebidos pela demandante constituem receita, devendo compor necessariamente a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, ao passo que a demandante sustenta que esses descontos não constituem de modo nenhum receita, e por isso não foram por ela considerados na base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS. Sucessivamente, a controvérsia se amplia para causas de pedir subsidiárias, atinentes à multa de ofício e aos juros.

2. A qualificação jurídica dos descontos pactuados pelo demandante com seus fornecedores

Ao contrário do que alega o demandante, ora apelado, nas suas contrarrazões, os descontos recebidos *ex contractu* de seus fornecedores constituem receita porque aumentam seu patrimônio líquido, apurado do confronto entre o que recebe pela revenda dos produtos adquiridos e o custo desses produtos.

Ao desembolsar menos, no pagamento de seus fornecedores (assujeitados contratualmente à concessão de descontos) do que o valor constante das notas fiscais de aquisição das mercadorias, o patrimônio do demandante resultou aumentado, implicando essa diferença em receita, visto que

O 'patrimônio' compreende todas as relações jurídicas de conteúdo econômico titularizadas pelo sujeito de direito. Por isso, qualquer bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária que represente alteração do patrimônio líquido constitui receita. Esta não resulta apenas do ingresso de soma em dinheiro, mas de qualquer espécie de direitos ou bens susceptíveis de apreciação pecuniária, como ensina José Artur Lima Gonçalves, ao tratar do conceito de aumento patrimonial formador da renda:



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial - aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza - o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) - ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.

*Assim, a receita - embora geralmente o seja - nem sempre constitui uma entrada de caixa, o que se dá apenas nos casos em que se tem ingresso patrimonial em dinheiro. Ao contrário do faturamento - que sempre decorre da venda de mercadorias, prestação de serviços ou ambos -, a receita pode resultar de qualquer ato ou fato jurídico que represente alteração positiva do patrimônio líquido, pouco importando se apresenta ligação ou não com as finalidades estatutárias (SEHN, S. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 111-12).*

Por outro lado, os 'descontos' recebidos pelo apelado não podem sequer ser considerados 'descontos incondicionais', como aqueles que são concedidos pelos fornecedores a todos os seus clientes, indistintamente, caso em que significam uma simples redução do preço das mercadorias, do que é exemplo corriqueiro a redução geral do preço dos produtos que estão sendo substituídos por novos, para fins de 'queima de estoques'. Conforme conforme relatou o Fisco, no auto de infração, os descontos foram ajustados *ex contractu* como 'contrapartidas' a determinadas vantagens ou benefícios concedidos aos fornecedores pelo apelado WMS Supermercados do Brasil Ltda. Desse modo, constituíram essas vantagens ou benefícios a causa geradora de receitas para o apelado, só que tais receitas não apresentaram a forma exterior de dinheiro recebido dos fornecedores como contraprestação direta às vantagens, mas sim a de importância correspondente à diferença entre o valor constante das notas fiscais das mercadorias compradas aos fornecedores e o valor a eles efetivamente pago pelas mesmas mercadorias, mas também em contraprestação às vantagens recebidas.

Ademais, se fosse verdade - como alega o apelado - que os descontos *pactuados* com seus fornecedores não representaram receita, mas sim *redução do custo de aquisição das mercadorias*, não se justificaria o fato as partes envolvidas haverem ajustado (embora isso não conste por escrito, evidentemente) que o valor dos 'descontos' não seria indicado nas notas fiscais, como de fato não foi. Por que omitir, na documentação fiscal, aquilo que, segundo o apelado, realmente ocorreu? *Cui prodest?*

Também deve ser descartado o argumento do apelado (contrarrazões, item 37) de que *somente pode ser considerado como receita, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a operação que, de fato, revele ingresso de riqueza nova que se integra ao patrimônio do contribuinte de maneira positiva e definitiva*. Ora, tal argumento, por impertinente, vem sendo, com razão, enfaticamente repellido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como explicado no item 1 da Ementa de recentíssimo julgamento:



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

(...)

1. A argumentação da CONTRIBUINTE ao aludir à riqueza nova confunde os conceitos de renda e receita. Renda precisa ser riqueza nova, receita não: o conceito de receita comporta quaisquer ressarcimentos e indenizações. O relevo está em que renda é a base de cálculo do Imposto de Renda e receita é a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, ora em debate. Ressarcimento é receita, muito embora possa não ser renda. Nessa toada, não é possível invocar o precedente que trata do IRPJ e da CSLL que afasta determinada verba do conceito de renda para afastar a incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS que se dá sobre a receita - conceito mais largo que o de renda. A leitura do precedente REsp. nº 1.089.720/RS está condicionada a esses parâmetros, posto que construído para o IRPJ e CSLL.

(...)

(STJ,

EDcl no AgInt no REsp n. 1.920.034/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17/2/2022.)

De resto, as receitas constituídas pelos descontos contratados pela demandante com seus fornecedores, objeto da autuação fiscal, não podem sequer ser consideradas 'receitas financeiras', para os fins do artigo 27 da Lei nº 10.833, de 2004 e do Decreto nº 5.442, de 2005. De fato, veja-se o que consta do texto legal:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Não há dúvida de que as 'receitas financeiras', cujas alíquotas podem ser reduzidas pelo Poder Executivo são aquelas indicadas no *caput*, ou seja, as *decorrentes de empréstimos e financiamento*, não sendo esse, evidentemente, o caso dos 'descontos' recebidos pela demandante dos seus fornecedores (objeto da autuação fiscal), uma vez que decorrem de ajustes contratuais de natureza diversa, no âmbito de contratos de compra e venda, e não de contratos de empréstimo ou financiamento.



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO
3. Ilegalidade da cobrança de juros pela taxa SELIC sobre a multa

Os débitos para com a Fazenda Nacional, entre os quais incluída a multa de ofício, devem ser acrescidos de juros pela taxa SELIC, conforme há muito assentado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade. Precedentes: Eresp nº 265.005 - PR, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJ de 12.09.2005, p. 196; Eresp nº 398.182-PR, Primeira Seção, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 03.11.2004, p. 122 e RSTJ vol.186, p. 93; Eresp nº 418.940-MG, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003, p. 204. Precedente em sede de recurso representativo da controvérsia: REsp. n. 879.844 - MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.

2. No caso das contribuições sociais regidas pela Lei n. 8.212/91, a aplicação da taxa SELIC na cobrança de tais tributos teve início com a publicação em 28.06.1997, da Medida Provisória n. 1.523-10, de 27.06.1997.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, REsp 1.252.745/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2012, DJe 14/08/2012)

Aliás, a incidência de juros calculados pela taxa SELIC sobre a multa está expressamente prevista no §3º do artigo 61 c/c §3º do artigo 5º da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. **(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)***

(...)

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. **(Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998)*** **(Vide Lei nº 9.716, de 1998)**

Art. 5º (...)

(...)



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Assim, a exigência impugnada está dentro da legalidade.

4. Ilegitimidade da multa aplicada e seu caráter confiscatório

Conforme se vê do auto de infração (Evento 1, COMP6, p. 4), a multa de ofício foi de **75%**, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Além de não declarar as receitas constituídas pelos descontos, a demandante tampouco pagou a contribuição para o PIS e a COFINS devidas sobre tais receitas, sendo inafastável a aplicação da multa de ofício, nos termos do mencionado dispositivo legal.

Não há, em caso assim, imposição de caráter confiscatório, como já assentou o Supremo Tribunal Federal:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que as cominações impostas à contribuinte, por meio de lançamento de ofício, decorrem do fato de haver-se ela omitido na declaração e recolhimento tempestivos da contribuição. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, RE 241.087 AgR, 2ª T., rel. Min. Eros Grau, julgamento em 08-09-2009)

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE. DESCUMPRIMENTO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OFENSA REFLEXA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. MULTA PUNITIVA. PATAMAR DE 100% DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO CONFISCO. PRECEDENTES.

1. A resolução da controvérsia demandaria o reexame dos fatos e do material probatório constantes nos autos, o que é vedado em recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. Precedentes.

2. O Tribunal de origem solucionou a controvérsia com fundamento na legislação



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

infraconstitucional e no conjunto fático e probatório, o que é inviável em sede de recurso extraordinário. Precedentes.

3. *Quanto ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

4. *Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015.*

5. *Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.*

(STF, ARE 1.058.987 AgR, 1ª T., rel. Min. Roberto Barroso, julgamento 01-12-2017)

5. Conclusão

Impõe-se, assim, rejeitar *in totum* a demanda, condenada a demandante ao pagamento das custas e honorários advocatícios, estes arbitrados nos percentuais mínimos dos incisos do §3º do artigo 85 do Código de Processo Civil, sobre o proveito econômico obtido pela Fazenda Nacional.

6. Dispositivo

Ante o exposto, voto por **dar provimento** à apelação da Fazenda Nacional e à remessa necessária.

Documento eletrônico assinado por **ROBERTO FERNANDES JÚNIOR, Juiz Federal Convocado**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40002967349v81** e do código CRC **ae1d93f3**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): ROBERTO FERNANDES JÚNIOR

Data e Hora: 14/6/2022, às 20:25:20

5052835-04.2019.4.04.7100

40002967349.V81



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA Nº 5052835-04.2019.4.04.7100/RS

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI

APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

APELADO: WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (IMPETRANTE)

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao ilustre Relator, mas vou divergir em parte.

O objeto da lide diz respeito à incidência do PIS/COFINS sobre os descontos obtidos pela autora na aquisição de mercadorias para revenda aos consumidores.

A autora firma com os seus fornecedores acordos comerciais, pactuando descontos ou bonificações na compra de mercadorias, "em razão de logística de centralização de entrega das mercadorias, marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas, promoções de aniversário, inauguração das lojas, quebras, devoluções e avarias das mercadorias e de fidelização, dentre outros".

A materialidade do PIS/COFINS no sistema não cumulativo é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A base de cálculo compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: a receita bruta é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia, e as demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Além disso, integram a base de cálculo "todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica", conforme o disposto no art. 1º, §1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

O Supremo Tribunal Federal reiteradamente tem se debruçado acerca das receitas que devem integrar a base de cálculo do PIS/COFINS. A Corte tem considerado, tendo em vista o alargamento da competência tributária do art. 195, I, b, da CF, para receita ou faturamento, que a dimensão material abrange o "resultado econômico das operações empresariais do agente econômico, assim compreendido como 'receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza', a partir do julgamento do RE nº 150.764 e da ADC 1. Em uma apertada síntese, para o Supremo Tribunal Federal, a receita é um ingresso financeiro positivo que se integra ao patrimônio.



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

O desconto que qualquer contribuinte obtém na aquisição de uma mercadoria implica redução do custo de aquisição. Ao comprar, o que existe é uma despesa para o comprador, maior ou menor na medida da concessão do desconto pelo vendedor. Ninguém auferir receitas ao adquirir mercadorias. As aquisições de mercadorias com descontos ou bonificações em mercadorias não representam receitas pela simples razão de que as receitas têm origem em vendas e não em compras. Aquele que paga menos pelas suas aquisições reduz os seus custos e desembolsa menos receita para cumprir as suas obrigações. As contribuições devem recair sobre as receitas incorporadas ao patrimônio com as vendas das mercadorias e não sobre as receitas dele desincorporadas para cumprir a obrigação contratual da compra de mercadoria.

Também não é possível obter receita na aquisição da mercadoria em bonificação. A receita vai surgir com a venda mercadoria bonificada e não com o seu ingresso no estoque. Mais uma vez, o fato que gera as contribuições não é o recebimento da mercadoria em bonificação, mas sim a receita a ser obtida com a sua venda. A remessa da mercadoria em bonificação, e se corresponde a desconto condicional ou incondicional, interessa à relação tributária da União com o remetente e não com a pessoa do aquirente, para efeitos de apuração dos débitos do PIS/COFINS.

Os descontos ou as bonificações em mercadorias também não representam receitas de prestação de serviços. A autora não presta serviços a ninguém, muito menos aos seus fornecedores. Ajustes de preços, independentemente da forma jurídica que se revistam, estão dentro dos limites de atuação da autonomia privada. A publicidade e todas as demais formas encontradas para incrementar as vendas não constituem prestações de serviços que estão sendo remunerados indiretamente.

A circunstância de o desconto ser condicional ou incondicional diz respeito à relação jurídico-tributária da União com o vendedor que auferiu a receita, e não com a menor despesa que a autora teve ao adquirir as mercadorias para revenda. Comprar com desconto não tem a mesma natureza jurídica de vender com desconto. Ao comprar com desconto, a autora reduziu o seu custo de aquisição e isso jamais pode ter a natureza jurídica de receita para efeitos de incidência das contribuições ao PIS/COFINS. O fato de a redução do custo de aquisição aumentar o patrimônio líquido não tem relevância porque não se está diante de tributos que incidem sobre variação patrimonial positiva, mas sobre receitas.

Não se ignora, por outro lado, que a parte autora contabilizou os seus créditos de PIS/COFINS pelo valor da nota fiscal, a qual foi emitida pelo vendedor sem o destaque do desconto. Ao assim proceder, aumentou de modo indevido o seu crédito na aquisição das mercadorias para revenda. Isso, porém, não é objeto da lide porque o auto de infração refere-se à apuração dos débitos das



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

contribuições e não dos créditos. De fato, no auto de infração está consignado que, depois do exame das diversas contas contábeis onde estavam lançados os créditos dos descontos obtidos, "não restam dúvidas de que os créditos nas contas referidas devem compor a base e cálculo do PIS e da COFINS, pois decorrem de valores cobrados dos fornecedores, respaldados em acordos e contratos vinculados a uma operação mercantil, estando incluídas entre as hipóteses de incidência por configurarem receitas, levadas a efeitos, em geral, por meio de recebimento ou redução dos valores efetivamente pagos. Logo, incluímos no presente auto de infração". Na sequência, no auto está dito que "uma vez que o contribuinte apurou saldo a pagar de PIS e da COFINS em todos os meses do período, não houve redução dos valores lançados por conta de créditos apurados em cada mês" (evento 29, DOC2 , p. 44). Não há nenhum óbice, portanto, para que a autora seja submetida à nova fiscalização tributária, observando-se o regular procedimento administrativo, a fim de que sejam examinados os créditos de PIS/COFINS que foram gerados para reduzir os débitos das mesmas contribuições.

Por outro lado, os valores recebidos dos fornecedores em dinheiro submetem-se à incidência do PIS/COFINS porque a base de cálculo, como dito, é integrada por "todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica", conforme o disposto no art. 1º, §1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Por ocasião do julgamento em âmbito administrativo, os autos foram baixados em diligência e foi reconhecido o excesso de autuação porque parte dos valores recebidos em dinheiro tinha sido tributada pelo PIS/COFINS. Foi então lavrado um novo demonstrativo de valores e excluída a duplicidade dos lançamentos de PIS/COFINS, sendo ajustada a base de cálculo (evento 29, DOC36, p. 21).

Em síntese, os descontos e as bonificações em mercadorias obtidas pelo comprador não constituem receitas passíveis de incidência das contribuições ao PIS/COFINS. As bonificações em dinheiro que o comprador recebe do fornecedor da mercadoria são receitas que devem ser computadas na base de cálculo do PIS/COFINS apuradas pelo sistema não cumulativo.

Assim, a apelação da União e a remessa necessária devem ser parcialmente providas, a fim de que seja mantido auto de infração relativamente à incidência do PIS/COFINS sobre a base de cálculo ajustada, no que compreendidas as receitas recebidas em dinheiro dos fornecedores, inclusive a título de bonificação.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento à apelação e à remessa necessária.

Documento eletrônico assinado por **ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, Juiz Federal Convocado**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003316209v25** e do código CRC **a85076af**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA

Data e Hora: 15/6/2022, às 17:49:58

5052835-04.2019.4.04.7100

40003316209.V25