



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

**Processo n°** 10510.721517/2011-09  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.092 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2013  
**Matéria** PIS/PASEP E COFINS  
**Recorrente** G. BARBOSA COMERCIAL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

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 n.ºs. 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.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. RECLASSIFICAÇÃO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DIVERSOS. PRESUNÇÃO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Deve ser cancelado o lançamento baseado em presunção fiscal na hipótese de ausência de prova do elemento volitivo das partes em celebrar o contrato de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer da compradora em favor dos seus fornecedores, voltados à prestação serviços diversos por um preço certo, determinado ou determinável. Do mesmo modo, havendo contratos “atípicos”, que veiculam acordos comerciais prevendo o preenchimento de condições para a obtenção de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não para a prestação de serviços de uma parte à outra, deve prevalecer a prova documental da existência dos acordos comerciais tendentes à concessão de descontos comerciais e bonificações em detrimento dos presumidos contratos típicos de prestação de serviços.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS.  
NATUREZA DE RECEITA FINANCEIRA.

Segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Winderley Moraes Pereira que incluíam os valores das bonificações nos cálculos das exações. Fez sustentação oral Dr. Luiz Paulo Romano OAB/DF 14.303.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Winderley Moraes Pereira (Substituto), Silvia de Brito Oliveira, Leonardo Mussi da Silva (Suplente) e João Carlos Cassuli Junior (Relator).

## Relatório

Trata o processo administrativo fiscal de Autos de Infrações que veiculam lançamentos tributários relativos às Contribuições Sociais ao PIS/Pasep e à Cofins, no valor total consolidado de R\$37.076.077,00 (trinta e sete milhões, setenta e seis mil e setenta e sete reais), incluindo principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, referente aos períodos de apuração compreendidos entre abril de 2006 e dezembro de 2010, fundado na falta/insuficiência de recolhimento das referidas contribuições.

Os autos de infração dão conta que a falta/insuficiência de recolhimento constatada decorre da prática imputada ao contribuinte de deixar de submeter à tributação “*as receitas oriundas da prestação de serviços aos seus próprios fornecedores, também conhecidas como ‘pedágios’, como, por exemplo, a cobrança pela cessão de espaço especial nas gôndolas. A descrição detalhada dos fatos e das conclusões a que chegam os autuantes são encontradas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo aos autos de infração.*” E, ainda, relativamente ao período de apuração de outubro de 2007, de ter omitido à tributação a receita proveniente de “Acordo de Fornecedores”, embora para todo o período fiscalizado tenha efetivamente sujeitado tais valores à incidência tributária. (Conforme Relatório Acórdão DRJ/Salvador).

## DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do Auto de Infração em 27/04/2011, o contribuinte apresentou em 26/05/2011, às fls. 613 e seguintes (numeração eletrônica) sua Impugnação, opondo-se aos fundamentos constantes do lançamento tributário, mediante os argumentos que foram sintetizados pela DRJ/Salvador, abaixo reproduzidos:

*“• No tocante ao item 3.1 do TVF, a requerente esclarece que irá recolher o PIS e a Cofins sobre o valor indicado (R\$ 3.641.716,98), visto que não foram recolhidos para o período de outubro de 2007 por mero lapso.*

*• Quanto aos ‘pedágios’, tratam-se de descontos que resultam de negociação com a concordância das partes (Requerente e fornecedores). Não há, no caso, nenhuma prestação de serviços que resulte em pagamento (remuneração) ou, ainda que seja prestação de serviços, não há qualquer intuito de lucro.*

*• A Fiscalização cita reportagens publicadas em revistas e trechos de CPIs com o intuito de induzir a uma realidade diversa da que efetivamente ocorreu e ocorre. A nenhum dos fornecedores é imposto um desconto ou ‘pedágio’. O que há, na certa, é uma prática de mercado decorrente da concordância das partes.*

*• Nos termos das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, é certo que o PIS e a Cofins incidem sobre receita. ‘Receita’ consiste nos ingressos que se*

*incorporem de maneira positiva e definitiva ao patrimônio da empresa, resultantes da remuneração ou contraprestação de seus atos ou atividades sociais.*

- *Assim, cabe observar que desconto não pode ser considerado receita decorrente de prestação de serviços ou de qualquer outra atividade. Isso porque o desconto, grosso modo, é redutor de uma despesa/custo e não uma receita. Logo, não há como concluir que 'despesa' se transforma em 'receita'.*

- *Esses descontos, apesar de redutores do preço/custo, são registrados como crédito em conta de receita, pelo que, tão somente pelo aspecto contábil e levando em conta a definição contida nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, poderia, ad argumentandum, ser considerada base de cálculo do PIS e da Cofins.*

- *Mas esses descontos têm a natureza de descontos financeiros, e, por serem financeiros, esses descontos são levados a crédito na conta de receita financeira, estando sujeitas à alíquota zero.*

- *No caso dos descontos recebidos pela Requerente, não ocorre uma prestação de serviços pela Requerente a seus próprios fornecedores. Em primeiro lugar porque não há uma obrigação de fazer, mesmo porque não há um contrato que imponha obrigações e direitos às partes quanto à suposta obrigação de fazer. Em segundo lugar, não há sequer um preço que poderia remunerar uma suposta prestação de serviços e, assim, servir de base de cálculo para o PIS e a Cofins. No caso, aliás, há tão somente um desconto que vem a ser uma redução de custo classificada contabilmente como receita (financeira) pelos motivos já expostos.*

- *Quanto à multa aplicada, de 75%, têm-se que o valor praticamente se equipara ao imposto supostamente devido, devendo ser cancelada, pois a penalidade não pode implicar em confisco.*

- *No que se refere aos juros de mora, têm-se que a taxa Selic é inaplicável aos créditos tributários. Ademais, os juros devem ter sua aplicação limitada ao crédito tributário principal, sendo flagrante a impossibilidade de sua incidência sobre a multa de ofício.*

- *Por todo o exposto, requer o cancelamento integral da exigência. Se ainda assim restar dívida quanto à exatidão do procedimento adotado pela Requerente, requer a realização de diligência.”*

## **DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), houve por bem em considerar improcedente a Impugnação apresentada, proferido Acórdão nº. 15-29.038, ementado nos seguintes termos:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010*

*VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA*

*A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de excluí-la do campo de incidência da Cofins.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010*

*VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDENCIA*

*A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de excluí-la do campo de incidência da Contribuição para o PIS.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*Os juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.*

*Impugnação Improcedente*

*Credito Tributário Mantido.”*

Em apertada síntese a DRJ/SDR houve por bem em manter o lançamento, por entender que os “pedágios” cobrados pelo sujeito passivo junto à seus fornecedores, e operacionalizados mediante obtenção de descontos comerciais nas respectivas faturas/duplicatas, revestem-se da natureza de “desconto”, porém, mesmo tratando-se de “desconto”, o fato de ser contabilmente registrado mediante crédito em conta de receita e débito em conta de passivo, aumentando conseqüentemente o patrimônio líquido da entidade, enquadra-se no conceito amplo de receita previsto nas Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, devendo sujeitar-se à tributação pelas contribuições ao Pis e Cofins. Por tais razões, entendeu não tratarem-se tais valores de “reduzores de custos”.

Além disso, entendeu a DRJ/SDR que os “descontos obtidos” pelo sujeito passivo não revestem-se da natureza de “receita financeira”, por não estarem atrelados a abatimento de juros incidentes na operação comercial pela antecipação do pagamento em relação ao vencimento pactuado.

Conseqüentemente, por entender que tais valores estão compreendidos nas receitas da pessoa jurídica, independentemente do tratamento contábil que é dado pelo sujeito passivo, devem compor a base de cálculo das contribuições ao Pis e Cofins.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado do v. Acórdão da DRJ em 06/12/2011, e, inconformado com a manutenção do lançamento, o sujeito passivo protocolizou, em 02/01/2012, Recurso Voluntário dirigido a este Conselho, atacando os fundamentos utilizados pela decisão

recorrida, reprisando os argumentos já alinhados em sua impugnação, suportados em doutrina e jurisprudência, no sentido de que os valores por ela registrados à conta de “receitas financeiras” possuem natureza de “descontos obtidos”, e como tal não amoldam-se ao conceito de receita para fins de tributação ao Pis e Cofins, e, mesmo que o fossem, tratar-se-iam de receitas financeiras, que não são restritas aos juros recebidos, conforme entendimento consagrado pela própria Administração Tributária, e, como tal, sujeitas à alíquota zero das contribuições; ainda, que não se comprovou os elementos para a existência dos supostos contratos de prestação de serviços dos quais decorreriam as receitas submetidas ao lançamento tributário, por lhe faltar os elementos essenciais para a consumação dos referidos contratos. Superado o mérito, se mantida a autuação, pleiteia a Recorrente a aplicação do princípio da não cumulatividade para se lhe conceder direito aos créditos sobre os valores que seriam então suportados pelos seus fornecedores, assim como reitera o pleito de ilegalidade da SELIC ou ao menos sua não incidência sobre a multa de ofício. Ao final, requer o provimento de seu Recurso Voluntário, reiterando parte dos pedidos já declinados quando de sua impugnação.

### **DA DISTRIBUIÇÃO**

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico numerado até a folha 851 (oitocentos e cinquenta e um), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de tempestividade e admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento. Não há preliminares a serem apreciadas, de modo que passo à análise das questões de mérito alinhadas no voluntário.

Versam os autos de lançamento tributário de Pis e Cofins por falta/insuficiência de recolhimento, sob a acusação fiscal de que os valores registrados pelo sujeito passivo à conta de “receita financeira”, no sub-grupo de “descontos obtidos”, na realidade revestem-se da natureza de receita operacional em decorrência da prestação de serviços, pelo contribuinte em favor de seus fornecedores, pelos quais àquele importaria a esses como condição de aquisição de seus produtos para colocá-los à venda, o pagamento de “pedágios” provenientes de diversos contratos, tais como de “locação de espaços especiais de venda no interior das lojas” (“espaço em gôndola”, “exposição check out” e “ponto adicional”), de “logística”, de “publicidade/marketing” (“VPC”, “tablóide semanal”, “mega desconto”, “verba cooperada marketing”, “aniversário”), ou ainda, de “fidelidade comercial”, “financeiro”, “inauguração ou reinauguração”, “lançamento de produtos” e “mensalidade edi”.

A Recorrente sustenta que todos esses valores decorrem de ajustes lícitos entabulados entre as partes contratantes, que não decorrem de “contrato de prestação de serviços” entre a Recorrente e seus fornecedores, e sim de ajustes condicionais que, se aceitos de parte a parte, acarretam na obtenção, pela Recorrente, de descontos financeiros sobre suas duplicatas a pagar, o que na essência importa em redução dos custos relativos àquela respectiva aquisição de produtos, e jamais em um ingresso de receita. Sustenta ainda que ao registrar tais descontos obtidos em conta de receita financeira, fê-lo por entender que no conceito de “receitas financeiras” não se enquadram apenas as decorrentes de “juros negativos”, mas também de “descontos”, de modo que, mesmo que entenda que os descontos obtidos não sejam redutores de custos, prevalecendo tratem-se de receitas, seriam elas de natureza “financeira”, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao Pis e Cofins, nos termos do Decreto nº 5.164/04.

Por seu turno, houve manutenção do lançamento pela instância de piso, sendo que a essência do entendimento da decisão proferida pela DRJ/Salvador, está assim firmada:

*“Porém note-se que essa tese não merece prosperar. Como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado o aumento patrimonial que, por seu turno, implica na ocorrência do fato gerador da receita como situação jurídica definitivamente constituída (artigo 116, inciso II, do CTN). O argumento da contribuinte de que se trata de mero redutor de custos é falacioso, porque toda receita serve – de uma forma ou de outra – para fazer frente aos custos e, no caso da Cofins e do PIS, o simples incremento patrimonial é suficiente para a subsunção à hipótese de incidência (tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é a receita, e não o lucro). Portanto, torna-se sem importância se o desconto/pedágio*

*reduz custos, sendo suficiente o fato de que tal rubrica aumenta o patrimônio da contribuinte.*

*O próprio desconto financeiro, contabilizado como uma receita pelo comprador/pagador, é um exemplo claro de que nem sempre uma receita tem relação direta com ingressos positivos de numerário.*

*Aliás, a própria contribuinte reconhece que contabilizou os descontos (pedágios) como receitas financeiras (logo, receitas!), de forma que sujeitas à alíquota zero segundo a legislação do PIS e da Cofins.*

*Mas há que se ver que tais descontos, no presente caso, não podem ser considerados de natureza financeira. Os descontos financeiros, por definição (“Introdução à Contabilidade”, São Paulo: Ed. Atlas, 2003, p. 159), decorrem do pagamento antecipado de um título ou em função do cumprimento de prazo estipulado pelo fornecedor.*

*Uma forma bem simples de se compreender os descontos financeiros (contabilizados como receita pelo comprador) é enxergá-los como “juros negativos. (...)” – Grifei.*

Identificados os pontos centrais sobre os quais controvertem a Recorrente e a Administração, resta claro que o “objeto” com conteúdo econômico eleito pela autoridade autuante para colher com o lançamento tributário, foi justamente os abatimentos de preço que a Recorrente obteve junto aos seus fornecedores em virtude de diversos acordos comerciais, que lhe propiciaram diminuir os montantes a pagar sobre as compras efetivadas, obtendo, com isso, uma “vantagem adicional” no mercado concorrencial em decorrência de sua política de compras junto aos fornecedores.

Nesse mister de identificar a verdadeira natureza jurídica do evento que culminara na obtenção de uma “vantagem adicional”, pela Recorrente, consistente na redução do valor do preço das faturas/duplicatas a pagar, feitas por concessão comercial pelos seus fornecedores, em cumprimento de acordos comerciais de diversas modalidades, cumpre conceituar o que venha a ser a “bonificação”.

Nesse sentido, a própria Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, emitiu entendimento acerca do tratamento fiscal a ser dado para as “bonificações” em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas, o que se deu no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, cujos trechos pertinentes são abaixo transcritos:

**“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.” (destaques ausentes no original)

Buscando a referência na citada Instrução Normativa nº 51/78, encontramos a seguinte regra:

“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.”

Esse entendimento da Administração Tributária também foi estendido para o PIS/Pasep e Cofins, consoante se verifica nas “*Perguntas e Respostas*”, disponibilizado no site da Receita Federal do Brasil na *internet*<sup>1</sup>, cujo texto transcrevo:

**“370 As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?”**

*Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.*

*Descontos incondicionais, de acordo com a IN nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, para serem consideradas como descontos incondicionais e conseqüentemente excluídas da base de cálculo das contribuições.” (destaques do original)*

No entender da Fiscalização, portanto, para que as *bonificações* possam ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, há de serem caracterizadas como os *descontos incondicionais concedidos* assim definidos na IN SRF nº 51, de 1978, isto é, atenderem a duas condições: a primeira, de que constem da nota fiscal de venda dos bens; e, a segunda, de que não dependam de evento posterior à emissão desse documento.

Desses entendimentos acima transcritos, entendo que se podem atingir, no mínimo, as seguintes conclusões:

- a. **Bonificações** podem se caracterizar por concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador mediante diminuição do preço da coisa vendida ou entrega de quantidade maior de produtos que aquela estipulada. Ou seja, pode dar-se em abatimento de preço (a), em moeda enquanto “rebache de preço” (b), ou em mercadorias (c);
- b. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, e não depender de evento futuro e incerto, estar-se-á diante de “desconto incondicional”;
- c. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador não estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, estar-se-á diante de “desconto condicional”;

- d. Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador, estando *ou não* consignado no documento fiscal no próprio ato da venda, mas depender de evento futuro ou incerto, estar-se-á diante de “desconto condicional”.

A única ressalva que se faz quanto as conclusões acima, é que se houver documento fiscal relativo apenas à bonificação, como exigem alguns Estados da Federação ou ainda por ajuste entre as partes, mas esta bonificação estiver vinculada/atrelada à uma venda específica, se poderá estar diante de um “desconto incondicional”, ainda que em documentos distintos, conforme se puder avaliar essa vinculação, no caso em concreto (nesse sentido, *vide* Processo nº 10865.900378/2008-54, Rel. Conselheiro Odassi Guersoni Filho, Acórdão nº 3401-002.117, julgado em 31 de janeiro de 2013).

De todo modo, pelas conclusões acima, as **bonificações**, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos *condicionais* ou *incondicionais*. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de *desconto*, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser *bonificação* ou *desconto*, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

Iniciando sob o ponto de vista contábil, cumpre investigar como devem ser registradas as bonificações e os descontos comerciais por parte dos compradores, a exemplo da Recorrente e do que se vê no caso em concreto.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o *registro dos estoques*, dispondo, em seus itens 9, 10 e 11, que:

***“Mensuração de estoques***

*9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.*

***Custos dos estoques***

*10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.*

***Custos de aquisição***

***11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.*** (destaques ausentes no original)

Resta claro que o item 11 do CPC, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009, determina que os descontos comerciais e abatimentos (e outros itens semelhantes – vantagens em geral), devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques. Ou seja, as



*atribuíveis à aquisição dos bens. **Descontos comerciais, abatimentos e outros similares são deduzidos na determinação dos custos de aquisição.***

*O parágrafo 11, da IAS 2 define que os **descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição do estoque.** Na norma brasileira, não há menção a tais reduções ao custo de aquisição, mas a literatura sugere esse procedimento, bem como esse procedimento é amplamente utilizado na prática pelas empresas.” (in “Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS x Normas Brasileiras” Editora Atlas, pág. 62 e 67) – grifos ausentes no original.*

O *Financial Accounting Standard Board – FASB*, que é o órgão equivalente ao *tupiniquim* Comitê de Pronunciamentos Contábeis dos Estados Unidos da América, orienta que as sociedades devem registrar os descontos comerciais ou bonificações, com redutora do custo no resultado do exercício, ou como redutora do estoque (quando a mercadoria ainda não foi comercializada). Tais conclusões constam de estudos realizados por JERÔNIMO ANTUNES e VINÍCIUS DE CASTRO ALVES SAMPAIO, abaixo parcialmente reproduzidos:

*“O Financial Accounting Standard Board – (FASB), preocupado com as dificuldades enfrentadas pelos contadores norte-americanos no processo de identificação, mensuração, registro e divulgação das receitas ou ganhos decorrentes de acordos comerciais entre fornecedores e varejistas, que proporcionam os diversos tipos de bonificações anteriormente identificadas, se pronunciou, através do seu grupo de tarefas emergenciais - Emerging Task Issues Force – no sentido de estabelecer um método comum de tratamento contábil para esses tipos de transações financeiras.*

*Em decorrência, foi publicado o EITF N° 02-16 - Accounting by a Customer (Including a Reseller) for Certain Consideration Received from a Vendor, que, em tradução livre poderia ser assim entendida: Contabilização por parte do Cliente (Inclusive Revendedor) de Certas Contraprestações Recebidas de Fornecedores.*

*A manifestação do FASB justifica-se, uma vez que a margem bruta de vendas dos varejistas se constitui em importante elemento nas análises do desempenho econômico e financeiro deste tipo de atividade. A forma de registro da recuperação de custos, bem como a rubrica contábil eleita para tal ato, pode apresentar o reconhecimento de ganhos ou receitas não efetivamente realizados sob o mandato do princípio contábil da competência dos exercícios.*

*O EITF N° 02-16 orienta **que todas as bonificações recebidas de um fornecedor por um varejista devem ser reconhecidas como uma redução do custo dos produtos vendidos (conta de compras no resultado do período) e/ou como redução dos***

*pertinentes aos produtos ainda não comercializados (conta redutora dos estoques no ativo circulante).” (in “ABCustos Associação Brasileira de Custos – Volume 2, pág. 52). – grifos ausentes no original.*

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei n.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 6.404/76 – LSA ‘s.), resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que 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, na hipótese do desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador.

Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, conseqüentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das sociedades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser procedidos com redutores de custos, excluídos que estão das receitas.

Destas conclusões, se pode afirmar que a técnica contábil eleita pela Recorrente para reconhecer em sua escrita as bonificações e descontos comerciais obtidos, na conta de “receitas financeiras”, destoa das melhores práticas ditadas pelos CPC’s n.ºs. 16 e 30, e pelas Deliberações CVM n.ºs. 575 e 597, ambas de 2009, assim como das Normas Internacionais Contábeis.

No entanto, considerando que a contabilidade em si não cria os fatos, mas apenas os registra segundo uma técnica consagrada e determinada, tem-se que seus registros, embora não devessem estar em contradição com as disposições que determinam a natureza jurídica dos fatos registrados, se, porventura, eventualmente estiverem, não terá o condão de alterar a *essência* do fato em si.

Ou seja, a técnica contábil (CPC’s n.ºs 16 e 30 e Deliberações CVM n.ºs. 575 e 597/2009), analisando a essência do “fato” bonificação ou desconto comercial, identificando sua natureza jurídica, determinou seu registro a conta de redução de custos, excluindo-as da receita. O fato de ter sido registrado pela Recorrente à conta de “receita financeira”, embora seja uma atecnia contábil e um equívoco quanto a análise da essência do “fato contábil”, não transforma o referido “fato” em “receita financeira”, pois que se assim o fosse, bastaria registrar quaisquer elementos em contas equivocadas para se lhes transformar a natureza, o que, a toda evidência, não é possível e nem mesmo aceitável.

Nesse mesmo sentido, e já referindo-se ao conceito de receita para fins tributários, segundo determinado pela Lei n.º 9.718/98, mas que também se aplica ao “conceito de receita”, delineado pelas Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA (Publicação IOB, 2002), discorre no seguinte sentido:

*“No cenário atual, em vista da norma contida no parágrafo 1º do art. 3º da Lei n.º 9718/98, segundo a qual a receita bruta*

*deve ser entendida independentemente da 'classificação contábil adotada', interpretações mais desavisadas admitem que toda e qualquer prática contábil possa conduzir à receita, por não ser relevante a classificação contábil praticada.*

*Todavia, como bem adverte Marco Aurélio Greco **receita e faturamento, para efeito de incidência da COFINS e da contribuição ao PIS, são conceitos jurídico-substanciais e não contábeis, de tal modo que essas contribuições somente alcançam o que efetivamente for receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização, mas não o inverso, arrematando esse autor com a explicação de que primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento, para que, depois, a forma de contabilizar seja irrelevante.***

*Nem de outra forma poderia ser porque, se assim não fosse, bastaria um lançamento à conta de receita para incidirem as duas contribuições, ou um não lançamento a essa conta para eliminá-las. Portanto, pressupõe-se que a contabilidade vá procurar o conceito de receita fora dos seus procedimentos, e que estes o adotem corretamente.” (destaques ausentes no original).*

Chega-se ao ponto, portanto, de verificar a influência do entendimento do que seja bonificação ou desconto comercial, para a Ciência Contábil, e seus reflexos na tributação. Dizendo mais claramente: cumpre perquirir se diante do fato de a contabilidade classificar a bonificação ou desconto comercial como redução de custo, excluindo-as do conceito de receita, essa classificação contábil deve ou não ser observada pela Ciência do Direito, especificamente pelo Direito Tributário, e, ainda mais detalhadamente, para fins de incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

E a matriz legal para essa interpretação é o Código Tributário Nacional que em seus artigos 109 e 110, prescrevem que:

*“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”*

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Resta patente que a definição, o conteúdo e o alcance do instituto “receita”, que tipicamente é uma grandeza de natureza “econômica”, amplamente utilizada na contabilidade para organizar as demonstrações contábeis, deve ser interpretada segundo as regras que lhe são próprias, não podendo ser alteradas em sua essência para atender aos fins únicos da incidência tributária. E quem é competente para dar a definição do que venha a ser “receita” das empresas, estas quais servirão a diversos fins (societários, de crédito e também tributários) é o Direito Privado, especificamente a Legislação Societária.

Essa referência de busca de conceitos no direito privado para fins tributários data de muitos anos, sendo marcante o ainda vigente Decreto-Lei nº 1.598/77, que assim prescreve:

*Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.***” (grifei)

Sabe-se que o lucro líquido, por seu turno, têm como principal elemento positivo, a “receita”, de modo que a definição do conteúdo e alcance do que venha a ser “receita” está intrínseco a própria tarefa de se definir o que venha a ser “lucro líquido”, ambas, portanto, devendo ser conceituada de acordo com a lei comercial.

E a legislação “comercial” (atualmente melhor conceituada como “legislação societária”) busca amparo para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos *elementos* que comporão as Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício etc.), nos Princípios e Normas Contábeis, segundo expressamente é regulado pelo art. 177, da Lei nº 6.404/76:

*“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.***

*§ 1º (...)*

*§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 3º **As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários** e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*§ 4º (...)*

**§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.** (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

*§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.* (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007) – Grifos ausentes no original.

A leitura do preceito legal acima permite concluir que o Direito Privado (legislação comercial ou societária), expressamente se utilizou dos “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos” para interpretação e delineamento dos elementos das demonstrações financeiras que decorrem da “escrituração societária”.

E mais: em função da convergência das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), a legislação societária outorgou competência para a Comissão de Valores Mobiliários - CVM editar normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário relativos à sua competência (matéria societária) dentre os quais encontra-se tanto o “custo” quanto a “receita” (elementos fundamentais das demonstrações financeiras), e, conforme já foi visto anteriormente, acabou editando as Deliberações CVM nºs. 575 e 597/2009, que aprovou os CPC’s nºs. 16 e 30, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, determinando que as bonificações e/ou os descontos comerciais devem ser excluídos da receita da entidade, por se tratar de “redução de custos” dos estoques.

Com efeito, na esteira dos arts. 109 e 110, do CTN, e considerando a legitimidade das Deliberações CVM nºs. 575 e 597, de 2009, baixada sob o pálio do art. 177, da Lei nº 6.404/76, as bonificações e/ou os descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, mas antes devem ser dela deduzidas, para fins de composição de suas demonstrações financeiras.

No entanto, como já iniciado a abordar anteriormente, para fins de incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, a legislações que regulam as suas bases de cálculo, elegeram a “totalidade das receitas” da pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Vejamos o que preceituam os arts. 1ºs., das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

*“LEI Nº 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.”*

*“LEI Nº 10.833/2003:*

*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.*

*§ 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.”*

Verifica-se que a legislação de regência determinou a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre todas as receitas da pessoa jurídica, ressalvando expressamente que essa incidência independe da sua denominação ou classificação contábil, do que decorre duas possibilidades interpretativas:

1ª. pretendeu a legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance do instituto “receita” determinada pela legislação comercial (art. 177, da LSA);

2ª. pretendeu coibir que a denominação ou classificação dada pela pessoa jurídica aos valores por ela registrados, inibissem ou dificultassem a tributação daquilo que, em essência, efetivamente trata-se de “receita”.

Tenho que a única possibilidade interpretativa válida é a 2ª hipótese acima apontada, pois que a primeira delas colidiria com os preceitos dos arts. 109 e 110, do CTN, já citados, pois que alterariam a definição, o conteúdo e o alcance do instituto “receita” regulado pelos “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”, agasalhados pela lei comercial segundo previsão contida no art. 177, da Lei nº 6.404/76.

De fato, tem-se que a outorga de competência para a instituição da cobrança das contribuições ao PIS e COFINS (arts. 195, I, “a” e 239, da CRFB-88), permite que seja colhido com a tributação efetivamente o que seja “receita” da pessoa jurídica, e não outra “grandeza” que a ela não se amolde em termos de sua definição, conteúdo e forma. Desta maneira, a interpretação “conforme a Constituição” da base de cálculo das contribuições em questão é a incidência sobre a “receita”, e a questão da denominação ou classificação contábil diz respeito à atividade do contribuinte ao proceder seu registro, e não da Lei Comercial ao determinar a definição do seu conteúdo e alcance.

Significa dizer que se o contribuinte classificar contabilmente como “despesa” ou “custo” algo que na essência é uma “receita”, segundo os ditames da Lei Comercial, terá que sujeitar-se a tributação das contribuições em questão. Por outro lado, mesmo classificando contabilmente como “receita” algo que seja “despesa” ou “custo”, pode buscar não sujeitar-se à tributação, se assim o definir a Lei Comercial, pois que a essência da natureza do “fato” deve se sobrepor à denominação ou classificação contábil adotada pelo contribuinte em sua escrituração contábil.

Portanto, a menção contida nos arts. 1º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, que a incidência se dará sobre a receita, independentemente da “denominação ou classificação contábil”, quer inibir ou coibir fraudes que pudessem ser praticadas pelos contribuintes, mas

não podem permitir que haja incidência sobre uma grandeza que efetivamente não seja definida pela Lei Comercial como algo que não efetivamente “receita”.

No que diz respeito ao conceito de “receita”, voltamos então a analisar o CPC nº 30, aprovado pela Deliberação CVM nº 597, de 15 de setembro de 2009:

*“Mensuração da receita*

*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.**” (destaque ausente no original)*

Assim sendo, atendendo a Lei Comercial, especialmente a norma contida no art. 177, da Lei nº 6.404/76, as bonificações e/ou descontos comerciais devem ser deduzidos da receita da entidade, pois que tratam-se, na sua essência e conforme a definição do Direito Privado, de reduções dos custos das transações (CPC nº 16, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009).

Portanto não se poderia 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 do que lançamentos que não representam ingresso de recursos novos para a sociedade, mas mera recomposição patrimonial. O importante é a análise jurídica de cada lançamento, de sorte a verificar se a mesma é ou não receita.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF vem enfrentando o tema, e embora seja uma questão que esteja longe de estar pacificada, cabe citar a decisão abaixo transcrita:

“Ementa: COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.”

(ACÓRDÃO 3403-00.393 em 25/05/2010 - Publicado no DOU em: 24.03.2011)

Do voto do relator, Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, cabe destacar os seguintes excertos:

*“A bonificação consiste em uma política de relacionamento comercial pela qual o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de itens do produto vendido maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. Tal se dá como forma de estimular a fidelização entre as partes, de reconhecer a relevância da compra realizada pelo adquirente,*

*enfim, de cultivar e fomentar a relação com um parceiro comercial qualquer.*

*Trata-se, a meu ver, de fenômeno de idêntica natureza jurídica do desconto obtido. Neste, o fornecedor mantém a quantidade vendida, mas reduz o preço total (portanto, ajusta-se o fator "preço"). Nas bonificações, o fornecedor mantém o preço, mas aumenta a quantidade vendida (portanto, ajusta-se o fator 'quantidade').*

*Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico, e — eis o fundamental — **redução de custo não equivale a geração de receita.***

*A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável. Contudo, no momento em que, com a edição da EC nº 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa.*

*(...)*

*A análise da questão pela ótica do regime não-cumulativo das contribuições revela, com ainda maior clareza, a inexistência de receita quando do recebimento de mercadorias bonificadas.*

*(...)*

*Assim, ao adquirir, por exemplo, 1000 itens de um produto pelo preço total de R\$1.000,00, o comerciante apropriará créditos de PIS e COFINS calculados sobre o valor de R\$1.000,00, que é o total dos itens adquiridos. Agora, se, nessa negociação, o fornecedor resolve bonificar o comerciante, remetendo-lhe 1010 itens pelos mesmos R\$1.000,00, os créditos continuarão sendo apropriados pelo comerciante sobre a base de R\$1.000,00. As mercadorias bonificadas, portanto, não ensejam valor maior de créditos no regime não-cumulativo, o que demonstra que não há, aí, riqueza adicional a ser percutida.*

*Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS.*

*Registro, ademais, o seguinte. A perspectiva teórica desta incidência sobre mercadorias bonificadas somente se instaura após o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, do faturamento para a receita bruta. Nem mesmo o Fisco cogitava tal incidência enquanto a base das contribuições ~~estava confinada nos limites do faturamento da pessoa jurídica,~~*

*afinal é absolutamente indisputável que bonificações e descontos não decorrem da venda de mercadorias (e, sim, da aquisição destas). Assim, para a própria Receita Federal, a tributação em comento somente seria viável após a edição da Lei nº 9.718/98 (nesse sentido, Acórdãos nos 02-17.458, DR.I/Belo Horizonte; 15-129.93.3, DIU/Salvador). (...)*” (Os destaques são nossos)

O entendimento acima referido já se encontrava pacificado no âmbito do antigo 2º Conselho de Contribuintes, conforme revela acórdão abaixo transcrito:

“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas”. (2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, RV nº 223.405, Rel Cons. José Henrique Longo, j 18.05.05)

Embora se tratem, os precedentes acima, de “bonificação em mercadorias”, penso que o regime jurídico das bonificações e a dos descontos comerciais são rigorosamente os mesmos, seja porque estão ambos tratados nos CPCs nºs. 16 e 30, aprovados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, seja porque, independentemente disto, na essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenche o conceito de bonificação, conforme já reconhecido pela própria Administração Tributária, no já citado Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, os quais conceituam as bonificações e os descontos comerciais como vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Assim, se a vantagem (bonificação ou desconto comercial) se der mediante a entrega de mercadoria (a.), em moeda para rebaixe/rebate de preço (b.) ou em desconto em duplicata a vencer (c.), trata-se, na essência, de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da Lei Comercial, não preenchem o conceito de “receita”, mas antes servem à reduzir o custo de aquisição de seus estoques.

Cumpra, finalmente, analisar se houve, efetivamente, a prestação de serviços da Recorrente em favor de seus fornecedores, e que teriam sido veiculados através do pagamento do preço mediante a concessão de descontos em duplicatas (“descontos obtidos”), registrados pela Recorrente – equivocadamente, no meu sentir -, como “receitas financeiras”.

De plano cabe observar que não há prova da existência de tais contratos de prestação de serviço, interpretando a Administração que tais contratos seriam celebrados verbalmente e seriam “presumidos” pela prática costumeira existente entre as partes, de modo que a Recorrente concederia vantagens aos seus fornecedores em troca de uma remuneração determinada, veiculada através de “descontos obtidos” em duplicatas.

Tenho, no entanto, que não se trataram de prestações de serviços, e sim de acordos comerciais que efetivamente vinculavam as operações de compras e vendas sucessivas de mercadorias, e cujo objeto, invariavelmente, era o incremento das vendas de parte a parte, tanto dos fornecedores quanto da Recorrente. Falta prova do elemento volitivo das partes em celebrar o contrato de prestação de serviço, consistente em uma obrigação de fazer da

contratada – no caso a Recorrente – em favor e benefício da tomadora – seus fornecedores. Ao contrário, há contratos “atípicos”, que prevêem regras diversas para incremento de vendas dos produtos vendidos pelos fornecedores à Recorrente, com o que atender-se-iam objetivos mútuos das partes, que ao cabo é o aumento das vendas.

Tais contratos, no entanto, a meu sentir são acordos comerciais que veiculam regras para o preenchimento (ou não) de condições para a obtenção (ou não) de descontos e/ou bonificações em operações comerciais, e não de prestação de serviços de uma parte à outra. Atendidos esses preceitos dos contratos atípicos, se concediam descontos comerciais e/ou bonificações, mediante abatimento nas “duplicatas a pagar” pela Recorrente, procedimento esse que, na essência, veicula e preenche o conceito de *bonificações* ou *descontos condicionais*, e, como tais, nos termos da Lei Comercial (Art. 177, da LSA, CPC nºs 16 e 30 e Deliberações CVM nºs. 575 e 597/2009), não se subsumem no conceito de “receitas”, mas antes devem ser delas excluídos, pois que redutores de estoque.

É certo que apenas os “descontos *incondicionais*” têm previsão de exclusão das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, mas é igualmente certo que não se pode tributar como “receita” uma grandeza que segundo a Lei Comercial “receita” não o é, de modo que no caso concreto, não se está criando hipótese de exclusão da tributação para “descontos condicionais”, mas antes, permitindo que não incida tributação sobre um elemento que não é definido como sendo receita pela legislação comercial, estando excluído da tributação pelo próprio “caput” dos arts. 1º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, ante sua própria natureza jurídica de “redução de custos” do estoque.

Deve ficar igualmente consignado que, ao obter uma “redução de custos” na aquisição de uma mercadoria, registrando-a por um preço de aquisição inferior, não há ingresso de recursos no caixa da pessoa jurídica. Porém, quando se der a venda de tal mercadoria, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, e conseqüentemente, fará com que haja a incidência sobre toda a diferença no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS. Ou seja, sob o aspecto econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais à conta de redução de custos, importa apenas em postergação da tributação sobre essa “vantagem comercial” que o comerciante obteve junto ao seu fornecedor, e que, muitas das vezes, se prestam para fazer com que aumente o giro de um determinado produto ou viabilize promoções de outros que se encontrem muito tempo parados no estoque, aumente a oferta, visibilidade ou volume de produtos, incrementando ao fim e ao cabo, a própria atividade econômica, sem que haja falta de recolhimento de tributos, já que, com custos menores, a tributação dar-se-á sobre um valor agregado maior no momento da venda, sem prejuízo à arrecadação tributária.

Portanto, tenho que não se trata de típicos contratos de prestação de serviços, mas sim de contratos atípicos, lícitos, livremente pactuados pelas partes e que devem ter seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico. O conteúdo econômico das avenças, por seu turno, reveste-se da natureza de “vantagens comerciais do vendedor ao comprador”, no interesse de incrementar a venda de ambas as partes, e se concretiza mediante abatimento de preços, o que, conforme já discorrido, importa em redução de custos dos produtos adquiridos pela Recorrente.

Não vejo como subsistir, portanto, a autuação sobre grandezas que não sejam receitas e sobre ajustes contratuais que não veiclem contratos de prestação de serviços, devendo ser cancelada a exigência que se sustentam nessas premissas.



aumento em função de um desconto obtido ou de um “encargo” recebido (não apenas juros, mas pode ser comissão de permanência, multa contratual etc.), casos em que ter-se-á um “incremento patrimonial” de ordem financeira, pois que impactará no “contas a pagar” ou “a receber”.

Portanto, segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo “receitas financeiras”, de modo que, para aqueles que entendam que os “descontos obtidos” sejam “receitas” – o que efetivamente entendo não se subsumir ao previsto na Lei Comercial, neste caso em concreto -, se deveria qualificar tais abatimentos recebidos como sendo “receitas financeiras”, e, como tal, efetivamente sujeitos à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004.

Assim sendo, seja pela natureza jurídica de redução de custos que revestem-se as bonificações e descontos comerciais obtidos pela Recorrente, seja porque não há prova de que houvera prestação de serviços (prova essa a cargo da Administração), e por outro lado, pelo fato de haver prova da existência de contratos atípicos que veiculam acordos comerciais que objetivam a concessão condicional de descontos comerciais, ou ainda, finalmente, seja porque se de receita se tratassem os “descontos obtidos” em duplicatas, seriam eles da espécie “receitas financeiras”, sujeitas à alíquota zero; tenho que não há como subsistir o lançamento sob exame.

Na esteira das considerações acima, **voto por dar provimento** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.