



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720057/2015-41
ACÓRDÃO	9303-017.053 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ARTHUR LUNDGREN TECIDOS S A CASAS PERNAMBUCANAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. DESCONTOS QUE NÃO CONSTAM EM NOTAS FISCAIS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos designados nos autos como “descontos obtidos-condição de compra” não se confundem com os “descontos incondicionais” concedidos em nota fiscal, e, portanto, devem compor a base de cálculo das contribuições não cumulativas, como vem entendendo este colegiado, em endosso a precedentes do STJ.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA.

Não se admite Recurso Especial quando ausente similitude fática entre os acórdãos confrontados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, apenas no que se refere a “descontos obtidos - condições de compra”, para, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a relatora, Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que votou pelo provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário – Relatora

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator designado

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo **Contribuinte** em face do Acórdão nº 3302-012.962, de 25 de outubro de 2022, assim ementado:

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

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO REALIZADO DENTRO DO QUINQUÍDIO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário tem como termo inicial: (i) em regra, o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (ii) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando existir prévio pagamento, o prazo é de cinco anos contado do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N. 51/78. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Por disposição expressa das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (art. 1º, §3º, V, 'a'), os "descontos incondicionais concedidos", quando caracterizados como tais, são "receitas" que "não integram a base de cálculo" das contribuições de PIS/Cofins.

Para serem considerados incondicionais, os descontos devem atender cumulativamente aos três requisitos: (i) serem parcelas redutoras do preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão de tais documentos.

A regulamentação dada pela Instrução Normativa SRF nº 51/78 é legítima, havendo razoabilidade na exigência de que haja menção ao desconto na nota fiscal de venda, pois apenas com a simultaneidade entre a venda e o desconto este pode se caracterizar como uma parcela redutora do preço de venda (Recurso Especial nº 1.711.603/SP).

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Fatos

Na origem o feito compreendeu Autos de Infração para a cobrança da contribuição ao PIS e da Cofins. Entendeu a Fiscalização que a Contribuinte, ora recorrente, excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições os valores obtidos em operações de compra chamados de “3.1- descontos obtidos – encabidados” e “3.2- descontos obtidos - condições de compras”, sendo que tais descontos não constam nas notas fiscais dos produtos. O desconto é concedido diretamente no pagamento via banco.

Impugnação

O Contribuinte apresentou Impugnação defendendo que os valores decorrentes dos descontos incondicionais concedidos reduzem o valor do faturamento e, portanto, não podem fazer base de incidência. Subsidiariamente, requer que tais descontos sejam compreendidos como “descontos financeiros”.

Acórdão DRJ

A DRJ julgou improcedente a Impugnação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em vigor, pois tal competência é exclusiva dos órgãos do Poder Judiciário.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NOTA FISCAL.

Descontos incondicionais devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Recurso Voluntário

Em Recurso Voluntário foram reiterados os termos da Impugnação e invocada matéria de ordem pública, qual seja a decadência com relação aos tributos exigidos anteriores a 29/01/2015.

Acórdão Recorrido

O acórdão recorrido, em decisão unânime, afastou a alegação de decadência e negou provimento ao recurso voluntário

Recurso Especial

No Recurso Especial a Contribuinte sustenta a divergência de entendimento jurisprudencial quanto à **(i)** alegação de decadência, apontando como paradigmas os Acórdãos nº 203-00.092 e 3301-003.927 e também acerca do **(ii)** tratamento tributário sobre os descontos incondicionais, indicando como paradigma o Acórdão nº 9303-013.338

Despacho de Admissibilidade

O Recurso Especial foi parcialmente admitido em Despacho “apenas em relação à divergência quanto aos descontos incondicionais.”

Agravo

Foi interposto Recurso de Agravo e este foi rejeitado em despacho.

Contrarrazões

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

VOTO VENCIDO

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

I. Admissibilidade

O presente Recurso Especial foi admitido relativamente à matéria “descontos incondicionais”.

O acórdão recorrido analisou duas espécies distintas de descontos assim definidas pelo Acórdão recorrido:

- (i) descontos obtidos – encabidados – consistente na utilização pelos fornecedores dos cabides das Pernambucanas, ou seja, quando a Pernambucanas compra vestuário, o fornecedor retira os cabides, coloca as roupas e faz a entrega no Centro de Distribuição da mercadoria já pronta para colocar nas lojas; e,
- (ii) obtidos - condições de compras – estes descontos são originados em todas as compras de vestuário, no momento do pagamento da duplicata é obtido um desconto de 4,5% em (média) em cada título,

As razões de decidir do acórdão recorrido são, em síntese:

- A base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins, no regime não cumulativo, é a totalidade das receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas;
- Os descontos não constaram em nenhuma nota fiscal;
- No caso dos “descontos obtidos – encabidados”, trata-se na verdade de contraprestações pelos empréstimos dos cabides feitos pela recorrente a seus fornecedores e não um desconto, mas sim de um pagamento que é feito como uma espécie de compensação na hora em que a recorrente vai pagar as mercadorias adquiridas;
- Já os “descontos obtidos – condições de compra”, segundo informação da própria recorrente, são originados em todas as compras de vestuário, no momento do pagamento da duplicata, segundo ela seriam vantagens comerciais dadas em função de uma anterior compra e venda, incluso no próprio pedido, denominado “desconto comercial”.
- resta evidente que tais “descontos” nada têm a ver com descontos incondicionais, que devem obedecer as regras constantes da Instrução Normativa nº 51/78, no seu item 4.2, que prevê que tais descontos devem constar na nota fiscal de venda dos bens ou da

fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desse documentos, o que não é o caso dos autos.

O Acórdão nº 9303-013.338, apontado como paradigma, a seu turno, analisando também empresa do ramo comercial, tratou genericamente do tema “bonificações e descontos comerciais”.

O voto vencedor discorre sobre os “critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional” e, portanto, passível de exclusão da base de cálculo das contribuições, entendendo que “não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens”.

Conclui:

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

(...)

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

Sobre o caso concreto ali analisado:

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

Assim, observo a inviabilidade de prosseguimento do presente Recurso Especial quanto aos chamados “**descontos obtidos – encabidados**”, uma vez que o acórdão recorrido apontou, como razão de decidir, o fato de que “trata-se na verdade de contraprestações pelos empréstimos dos cabides feitos pela recorrente a seus fornecedores e não um desconto, mas sim de um pagamento que é feito como uma espécie de compensação na hora em que a recorrente vai pagar as mercadorias adquiridas”.

Logo, os fundamentos do acórdão paradigma não seriam suficientes para afastar a conclusão do acórdão recorrido. Para que se pudesse debater se os “descontos obtidos – encabidados” são uma espécie de “desconto comercial” ou, como consignado pelo acórdão recorrido, uma “contraprestação” e, então, enquadrá-lo ou não como uma espécie de “desconto comercial”, seria necessário o revolvimento da matéria fática ou uma identidade material da operação, o que não se verifica.

Quanto aos “**descontos obtidos – condições de compra**”, entendo que o acórdão recorrido os compreendeu como um desconto comercial, mas negou a possibilidade de sua exclusão uma vez que “tais “descontos” nada têm a ver com descontos incondicionais, que devem obedecer as regras constantes da Instrução Normativa nº 51/78, no seu item 4.2, que prevê que tais descontos devem constar na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desse documentos, o que não é o caso dos autos”.

Ou seja, há aqui perfeita compatibilização com o desconto comercial analisado pelo acórdão paradigma e com a necessidade ou não de obediência às normas infralegais da RFB quanto à caracterização do “desconto incondicional”.

Desse modo, proponho o conhecimento parcial do Recurso Especial, exclusivamente no que toca aos “descontos obtidos – condições de compra”.

II. Decadência - esclarecimento

Como relatado, a matéria “decadência” não foi admitida em sede de Despacho de Admissibilidade. Nada obstante, em tribuna, a Patrona do contribuinte insiste na necessidade de apreciação desse aspecto em face de ser a matéria de ordem pública.

Assim, acrescento ao presente voto o esclarecimento de que não se controverte acerca da aplicação do art. 150,§4º do Código Tributário Nacional, segundo o qual o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deve ser contado a partir do fato gerador do tributo.

Na hipótese dos autos, o que se controverte é apenas a período de janeiro de 2010, uma vez que o Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 29/01/2015, pelo que requer o Contribuinte o reconhecimento da decadência dos fatos geradores anteriores a 28/01/2005. Acrescento que os fatos geradores autuados correspondem aos meses de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Ocorre que o fato gerador da Contribuição ao PIS e à Cofins é mensal, ou seja, em 29/01/2010 ainda não havia ocorrido o fato gerador da contribuição relativo ao mês de janeiro de 2010. Exatamente por esta razão que o acórdão recorrido, corretamente, afastou a alegação de decadência, arguida de ofício em Recurso Voluntário, entendimento que se mantém nessa esfera.

III. Mérito

Com a devida vênia à prolatora do Acórdão recorrido, hoje integrante desta 3ª Turma da CSRF, manifesto meu entendimento divergente, alinhado ao voto condutor do Acórdão Paradigma.

O ponto primordial de debate aborda a caracterização dos descontos comerciais como parcela redutora de custo por sua própria definição contábil, externada por meio do CPC nº 16, ao conceituar, para fins de estoque, o custo de aquisição das mercadorias:

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (Alterado pela Revisão CPC 01)

A tese fazendária entende que apenas podem ser entendidos como “descontos comerciais” aqueles que constarem especificamente no documento fiscal de venda, chamados pela legislação como “descontos incondicionais”, ou seja, não dependentes de condições futuras para sua concessão. Isso os diferencia dos “descontos condicionais”, que são os descontos financeiros vinculados a evento posterior à operação de compra e venda, como a concessão de um desconto pela antecipação no pagamento.

Tal exigência formal é fundamentada, pelo Fisco, no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Todavia, não vejo como extrair da legislação de regência o requisito de “constar na nota fiscal de venda” a informação de se tratar de um desconto incondicional como requisito essencial e absolutamente inafastável para a verificação da natureza do negócio jurídico firmado entre as partes.

Não identifico, seja sob o ponto de vista contábil, seja jurídico, hipótese na qual a concessão de um desconto que tenha como referência direta o custo de venda / aquisição de determinados produtos possa ser entendido como receita ou ingresso financeiro, ainda que este ocorra em momento posterior, uma vez que a vinculação à operação de venda pode ser evidenciada pelos acordos comerciais firmados entre as partes e lastro das operações de compra e venda realizadas.

E, nesse aspecto, em nada diverjo do entendimento estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, em brilhante acórdão de lavra da Ministra Regina Helena Costa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no **total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.**

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, **sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.**

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - **Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.**

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.)

No julgamento em comento, a questão fática examinada é similar à presente:

A questão debatida está, portanto, em definir se parcelas redutoras do custo de aquisição de mercadorias em decorrência de acordos comerciais celebrados entre varejistas e fornecedores, condicionadas a uma contraprestação pelo adquirente, configuram receita passível de inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo revendedor.

Observa-se que o precedente citado, em suporte ao entendimento firmado, salienta a existência de Súmula e de Precedentes Vinculante do STJ que têm, como fundamento, exatamente o conceito de redução de custo, assim como entendimento já manifestado pelo STF:

A 1ª Seção desta Corte, em ao menos duas oportunidades, analisou os efeitos tributários das parcelas em exame quanto a tributos diversos.

No julgamento do REsp n. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, j. 14.10.2009, DJe 22.10.2009, submetido ao regime dos recursos repetitivos (Tema n. 144), abordou-se questão alusiva à inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos descontos incondicionais conferidos por pessoa jurídica distribuidora de cosméticos aos revendedores. Na ocasião restou assentado o entendimento segundo o qual a rubrica não integra o preço da operação mercantil. Desse modo, a vendedora não poderia ser onerada com a incorporação do montante relativo ao abatimento outorgado ao valor do negócio jurídico, entendimento atualmente consolidado na Súmula n. 457 deste Tribunal Superior (“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”).

Além disso, em novo precedente de caráter vinculante, o Colegiado decidiu que o valor da operação relativa a produtos industrializados não abrange os descontos incondicionais, razão pela qual a pessoa jurídica fabricante de bebidas não pode ser impactada com a cobrança de IPI sobre os abatimentos dessa natureza concedidos aos distribuidores (cf. Tema n. 347, REsp n. 1.149.424/BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 28.4.2010, DJe de 7.5.2010).

Esse entendimento também foi abraçado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 567.935/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 04.09.2014, DJe 04.11.2014, sob o regime de repercussão geral (Tema n. 84). No paradigma foi sedimentado que a expressão desconto incondicional diz com o abatimento dispensado pelo vendedor em transações comerciais com o intuito de reduzir o valor final praticado na operação e atrair a clientela, consoante voto proferido pelo Sr. Min. Relator, *in verbis*:

Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse

tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente é utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo (destaques meus)

Em acréscimo argumentativo, também importante destacar a conclusão apresentada pela Eminente Ministra no sentido de que, ao se validar o entendimento defendido pelo Fisco, estar-se-ia a estabelecer uma mesma natureza de receita aos dois polos da relação comercial:

Por outro lado, a adoção de concepção diversa permite que o Fisco considere os descontos condicionais decorrentes de um único vínculo contratual sinalagmático como receita, simultaneamente, do vendedor e do comprador. Nessa hipótese, a União resta duplamente beneficiada pela mera alteração do prisma pelo qual se observa a natureza jurídica das parcelas em questão.

A rigidez de conceitos, inerente ao sistema tributário nacional e detalhadamente disciplinada pela Constituição, não autoriza tal maleabilidade, porquanto a interpretação da regra tributária deve guardar pertinência com o critério eleito pela lei para mensurar o aspecto material da hipótese de incidência – *in casu*, a receita bruta –, não sendo possível alçar, em um mesmo contexto fático e sem perda de coerência conceitual, idêntica parcela correspondente ao patamar do desconto às bases de cálculo das contribuições devidas por ambos os contratantes, sob pena de ampliar o âmbito eficaz da norma de competência tributária e de contrariar o disposto no art. 110 do CTN, o qual obsta o exercício da discricionariedade do legislador tributário tendente a atribuir a institutos de direito privado, utilizados em normas de superior hierarquia, significação diversa daquela pertinente a esse mesmo domínio.

Por oportuno, vale frisar que a tese ora estampada não inviabiliza a apreciação do alcance dos descontos pela contribuição ao PIS e pela COFINS. Ao Fisco permite-se efetuar investigação dessa natureza, desde que direcione a fiscalização ao sujeito passivo encarregado da concessão dos abatimentos. No entanto, não há como alterar a lógica aplicável à relação jurídica discutida para transformar as despesas incorridas pelo varejista em receitas.

Assim, a análise da relação tributária pela Corte de origem, em meu sentir, partiu do equivocado pressuposto segundo o qual a Recorrente, ao desembolsar valores para aquisição de mercadorias com descontos, obteve receita, destoando do regramento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS previsto nos arts. 1º, caput, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais foram indevidamente aplicados na espécie.

Ou seja, estaria o Fisco pretendendo se beneficiar “do melhor de dois mundos”, conduta essa rechaçada pelo princípio geral do direito do *venire contra factum proprium*. Em se tratando de um negócio jurídico bilateral (manifestações de vontade distintas, contrapostas), o

objeto não pode ser do mesmo modo identificado sob o prisma de ambos. Se um vende, o outro compra. Se um doa, o outro recebe. Não há possibilidade jurídica em que alguém entregue algo a outrem e, em contrapartida, não verificará uma perda, mas, sim, uma receita. Toda receita deve ter em sua contraposição uma despesa, jamais uma outra receita.

Por fim, o STJ ainda afasta a possibilidade de caracterização dos descontos obtidos como prestação de serviço por parte da empresa recebedora, quando obtém tais parcelas redutoras:

Na mesma linha, também não é viável considerar correta a exegese lançada no acórdão recorrido no sentido de que as condições fixadas pelo fornecedor para o gozo dos descontos configuram prestação de serviços e, por isso, a diminuição da quantia a pagar pelo varejista na operação de compra e venda equivale à remuneração pelos encargos previstos no contrato.

O bem fundamentado voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, a meu ver, aborda com maestria todos os pontos jurídicos que fundamentam o entendimento segundo o qual descontos negociais obtidos pelas empresas constituem redução do custo de aquisição dos produtos revendidos, sendo inviável a pretensão de caracterizá-los como receita tributável pelo PIS e pela Cofins.

Ainda acrescento à fundamentação o voto condutor do Acórdão Paradigma, especialmente no que se refere à ilegalidade das regras constantes da Instrução Normativa nº 51/78 para fins de caracterização dos descontos comerciais como parcelas redutoras do custo de aquisição:

Do Desconto Condicional e Incondicional

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

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

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

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

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

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

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

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

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

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços - independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional pela autoridade fiscal está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.” Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a

evento posterior à emissão desses documentos. Tanto é assim, que as Leis 10.833/03 e 10.637/02 - também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins (art. 1º, § 3º, V, a, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02) Recorda-se ainda, fazendo analogia à discussão envolvendo o ICMS, que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que, em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo. A inteligência desse julgado ao conceituar desconto incondicional pode ser amplificado para o presente caso.

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

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

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

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

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

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

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos

EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

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

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

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

“DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

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

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

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

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

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

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

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de "descontos incondicionais", a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora.

Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, e-STJ)Contraminuta apresentada às fls. 1897-1906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

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

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

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos

bancários, etc.). Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, conseqüentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

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

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

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

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN n.º 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

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

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

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

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

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

[..]

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

[...]”

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

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

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

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

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

Custos de aquisição

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

Sendo assim, com efeito, tais disposições esclarecem que os descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos do custo de aquisição dos estoques, vez que, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos

comerciais devem ser procedidos com redutores de custos, e não como receitas para o adquirente.

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

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

[...]

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

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

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

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

“[...]

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

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

[..]”

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

“Primazia da Essência sobre a Forma

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

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

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

se auferir receita de uma operação feita com um fornecedor. Sendo assim, ao ser concedido desconto ao adquirente, a única conta contábil que deveria considerar o adquirente para seu registro seria a conta contábil “custo de aquisição” e, por conseguinte, tratar tal desconto como redutor desse custo.

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

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

Reforçando tal posicionamento, importante trazer as lições do renomado Prof. Hugo de Brito Machado (in “Revista Dialética de Direito Tributário nº 134, “Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins”, pág. 44):

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

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

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

Assim, entendo deva ser dado provimento ao recurso especial na parte conhecida.

IV. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial do Contribuinte, exclusivamente no que se refere à rubrica “descontos obtidos – condições de compra”, para, na parte conhecida, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Tatiana Josefovicz Belisário

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Registro por meio do presente minha divergência em relação ao posicionamento adotado pela relatora em seu voto, no que se refere ao mérito do contencioso, que trata de reservas técnicas referentes a empresa seguradora.

Em que pese a fundamentada posição adotada pela relatora, este colegiado uniformizador de jurisprudência administrativa já possui entendimento amadurecido e sedimentado sobre o tema “descontos incondicionais” e necessidade de veiculação em nota fiscal, como se percebe na totalidade de precedentes desta Terceira Turma da CSRF no ano de 2025:

“BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. **Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.**” (Acórdão 9303-016.545, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro, maioria, vencidos os Cons. Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa, sessão de 19 fev. 2025) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (*grifo nosso*)

“BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. O recebimento de bonificações, em mercadoria ou em espécie, pelo sujeito passivo, que **não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.** DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES DECORRENTE DE EVENTO POSTERIOR À VENDA DOS PRODUTOS. DESCONTO CONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO. **Os descontos concedidos por**

evento posterior à compra e venda de produtos configuram descontos condicionais, compondo, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições não-cumulativas. (Acórdão 9303-016.994, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro, unânime, sessão de 23 out. 2025) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green, Cynthia Elena de Campos-substituta integral- e Regis Xavier Holanda) (*grifo nosso*)

“BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. ACORDOS PROMOCIONAIS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. **Os acordos promocionais relativos a concessões feitas ao comprador pelo fornecedor,** geralmente vinculadas a desempenho e estratégias de vendas, são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a revenda de mercadorias, **não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal, compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição.** (Acórdão 9303-016.543, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, maioria, vencidos o relator e a Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, Red. Designado Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 18 fev. 2025) (Presentes ainda os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (*grifo nosso*)

“BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. BONIFICAÇÕES. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. **Os descontos concedidos em decorrência de desempenho e estratégias de vendas, designados nos autos como “bonificações”, são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a revenda de mercadorias, não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal, compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição.** (Acórdão 9303-016.724, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa, maioria, vencidos o relator e a Cons. Tatiana Josefovicz Belisário, Red. Designado Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 14 abr. 2025) (Presentes ainda os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda) (*grifo nosso*)

Nestes dois últimos precedentes aqui citados, fui igualmente encarregado da redação do voto vencedor, cabendo reiterar aqui os argumentos lá externados, com endosso em precedentes adicionais no mesmo sentido desta Câmara Superior:

“DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. **Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.** RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO. Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing." (*grifo nosso*) (**Acórdão 9303-007.403**, Rel. Cons. Vanessa Marini Ceconello, Red. Designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, maioria, vencidas a relatora e as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, sessão de 18/09/2018, presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, e Rodrigo da Costa Pôssas)

"COBRANÇA DE 'PEDÁGIO' VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL. A conhecida prática da cobrança de 'pedágio' pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante das Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável. DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. **Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.**" (*grifo nosso*) (**Acórdão 9303-008.247**, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sessão de 19/03/2019, presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito e Jorge Olmiro Lock Freire)

Recorde-se que a divergência trazida ao colegiado, no presente processo, se refere a "descontos incondicionais". Conforme destacado no despacho de admissibilidade:

"Adotando como razão de decidir os fundamentos da decisão de julgamento administrativo de primeira instância, **a decisão recorrida considerou que de descontos incondicionais não se tratava, já que não constaram das notas fiscais que documentaram as operações.**

(...) Quanto à rubrica "**descontos obtidos – condições de compra**", constatou-se tratar-se de **desconto comercial, em percentual constante do próprio pedido de compra, como vantagem obtida em decorrência de um operação de compra e venda anterior.** Em se tratando de desconto comercial, condicionado à evento

anterior, julgou-se que não poderia ser deduzido da base de cálculo das contribuições.

A decisão ainda reiterou que a legitimidade do conceito de descontos incondicionais, estampado na IN-SRF nº 51, de 1978, foi ratificada pela jurisprudência do STJ. (*grifo nosso*)

O único paradigma colacionado para comprovar a divergência, Acórdão 9303-013.338, dispôs:

“PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. **DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.** No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, **independentemente da ausência de descrição na nota fiscal**, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente. Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins”. (*grifo nosso*)

Assim, a divergência patente entre os acórdãos, e que deve ser dirimida por este colegiado, centra-se no debate se descontos incondicionais (sejam eles descontos comerciais, descontos sob a forma de bonificações ou outros) precisam ou não constar em nota fiscal para serem assim considerados, e, por consequência, excluídos da base de cálculo das contribuições não cumulativas.

O próprio paradigma da Câmara Superior invocado no recurso é absolutamente contingencial e diferente dos resultados anteriores e posteriores no âmbito do colegiado, sendo devido tão-somente à aplicação temporária do critério de desempate fixado pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, onde restei vencido, a lado dos Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, tendo ainda participado daquele julgamento os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (presidente).

Mais recentemente, este colegiado, próximo de sua composição atual, apreciando a mesma matéria, chegou a resultado idêntico ao que sempre prevaleceu majoritariamente no seio da CSRF. Na ocasião, tendo sido relator do processo, destaquei no voto condutor:

“Conforme a legislação de regência, entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo das contribuições aqui analisadas, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, sendo passíveis de exclusão as receitas financeiras que não se incluam neste conceito.

Esse entendimento é fruto de julgados do STF, no sentido de que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05/08/2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “(...) os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”. Assim, o faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.

Portanto, temos que as exclusões possíveis da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998: (a) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (b) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (d) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; e (e) as receitas decorrentes da venda de bens do Ativo permanente.

Como é cediço, as bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da Nota Fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Portanto, **consideram-se “descontos incondicionais”, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 12, §3º, “a”, os descontos que constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, (...)” (grifo nosso) (Acórdão 9303-015.653, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencidos os Cons. Tatiana Josefovicz Belisario e Alexandre Freitas Costa, sessão de 14/08/2024. Presentes ainda os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda).**

Em contraposição ao posicionamento apresentado em julgado do STJ (não vinculante) no voto da relatora, podem ser apresentados julgamentos mais recentes daquela corte, igualmente não vinculantes, e com resultado diametralmente oposto:

“(…) III - A base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, corresponde ao total das receitas, compreendidas a receita bruta decorrente do produto da venda dos bens e do preço da prestação de serviços em geral, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, somadas a todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, na forma dos arts. 1º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003. O legislador, entretanto, excluiu, na alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da

Lei n. 10.833, de 2003, os descontos incondicionais na definição da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins. Isso porque **os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e são concedidos independentemente de evento posterior à emissão desses documentos**. Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas redutoras do preço de vendas decorrentes da manifestação de vontade das partes (cf. art. 121 do Código Civil) não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias. IV - **O destaque dos descontos incondicionais na nota fiscal, gize-se, não constitui mero formalismo**, cuidando-se de consequência do art. 12, § 1º, II, do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, na redação conferida pela Lei n. 12.973, de 2014. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.711.603/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/8/2018, DJe de 30/8/2018. V - Destarte, sob a perspectiva do alienante dos bens (vendedor), os descontos incondicionais não serão considerados na base de cálculo dos tributos em comento (PIS/Cofins) por força da alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003. Sob a perspectiva do adquirente (comprador), os descontos incondicionais afetarão o custo de aquisição das mercadorias (art. 13 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977), não constituindo receita. No caso em tela, embora possam representar redução do preço ao consumidor, os descontos e as bonificações condicionais consistem em exigências estabelecidas em acordos empresariais - e, por óbvio, derivadas da manifestação de vontade das partes -, não relacionadas diretamente ao produto da venda das mercadorias, não podendo ser considerados como "descontos incondicionais" nos termos da alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.(...)” (*grifo nosso*) (AgInt no REsp n. 2.178.685/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2025, DJEN de 24/3/2025.)

“III - Os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e independentes de evento posterior à emissão desses documentos. Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas decorrentes da manifestação de vontade das partes não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias. IV - O destaque dos descontos incondicionais na nota fiscal não constitui mero formalismo, cuidando-se de exigência do art. 12, § 1º, II, do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, na redação conferida pela Lei n. 12.973, de 2014. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.711.603/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/8/2018, DJe de 30/8/2018; e AgInt no REsp n. 1.688.431/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 24/8/2020, DJe de 27/8/2020. V - Na hipótese, os "descontos" e as bonificações, embora possam repercutir no preço ao consumidor, são as retribuições devidas aos varejistas pelos fornecedores, em virtude das medidas destinadas à ampliação de vendas dos seus produtos (propaganda e promoções, por exemplo) e do posicionamento e tratamento privilegiado nas gôndolas e nos estabelecimentos (aluguel de espaço e verbas para promotores de vendas, por exemplo). VI - Os

descontos e as bonificações representam a remuneração pela fruição da estrutura disponibilizada pelos varejistas; e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, por constituírem receita bruta, na forma do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977. Não por outro motivo tais valores deixaram de ser destacados nas notas fiscais das mercadorias. VII - Os valores eram "descontados" diretamente no pagamento devido ao fornecedor pela varejista, em razão da aplicação do instituto da compensação, nos termos do art. 369 do Código Civil, ou as obrigações eram adimplidas mediante dação em pagamento em mercadorias pelos fornecedores, nos termos dos arts. 356 e 357 do Código Civil. VIII - Não há razão para distinguir os descontos e as bonificações compensadas contabilmente e os descontos e as bonificações concedidos em mercadorias para fins de incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, porquanto ambos constituem formas de adimplemento por parte do fornecedor." (*grifo nosso*) (REsp n. 2.090.134/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 18/12/2023.)

Pelo exposto, mantendo o posicionamento e as razões externadas nos julgados anteriores desta Câmara, entendo que a rubrica analisada no presente processo, designada por "descontos obtidos-condição de compra", não atende aos requisitos para ser caracterizada como desconto incondicional, e nem se reveste de qualquer atributo que lhe possa excluir do conceito de receita, pelo que deve ser tributada pelas contribuições não cumulativas (PIS e COFINS).

Destarte, voto pela negativa de provimento ao recurso do contribuinte, nesse tema.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan