



A incidência do PIS e da COFINS sobre descontos condicionados e incondicionados

Rafael Marchetti Marcondes
Mestre e doutor PUC/SP



- **Desconto ou bonificação**

é uma “concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada” (Parecer CST/SIPR 1.386/82)

- ✓ Descontos condicionados: são parcelas redutoras do preço de venda cuja concessão depende de evento futuro e incerto a se verificar após a transferência da mercadoria
- ✓ Descontos incondicionados: são parcelas redutoras do preço de venda, cuja concessão **NÃO** depende de evento futuro e incerto a se verificar após a transferência da mercadoria

→ art. 121, Código Civil



- Descontos concedidos pelos fornecedores aos revendedores
 - ✓ volume de itens adquiridos
 - ✓ pagamento antes do prazo de vencimento
 - ✓ exposição em local privilegiado
 - ✓ inclusão de produto em publicidade
 - ✓ inauguração ou ampliação de loja
- Os descontos se verificam de 4 formas distintas:
 - 1)** concessão de vantagem na definição do preço (redução)
 - 2)** bonificação em mercadorias (quantidades superiores às contratadas)
 - 3)** pagamento de preço inferior ao estabelecido na fatura comercial
 - 4)** recebimento de valores com o fim de rebaixar o preço das mercadorias



- Sob a perspectiva do **comprador** das mercadorias como devem ser classificados os descontos concedidos por fornecedores de mercadorias?



Receita Federal X



Contribuintes

receitas

redutores de custos

- Se receitas, os descontos integram a base de cálculo do PIS/COFINS, se redutores de custos, não compõem



PERSPECTIVA FISCAL





CF/88

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(...)

b) a **receita** ou o faturamento; [Incluído pela EC nº 20, de 1998](#)



Leis 10.637/02 e 10.833/03 (com redação da Lei 12.973/14)

Art. 1º. A Contribuição para o PIS/COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre **o total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

(...)

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

(...)

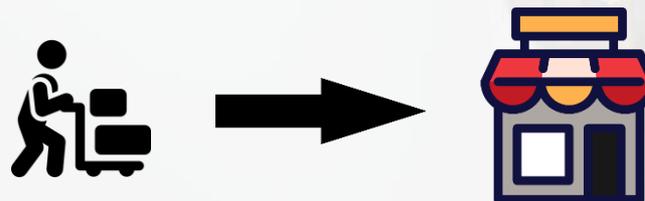
V - referentes a:

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



Leis 10.637/02 e 10.833/03

- ✓ descontos (condicionais ou incondicionais) são receitas
→ art. 121, CC – evento futuro e incerto
- ✓ isenção restringe-se aos descontos incondicionais
- ✓ liberalidade do legislador ordinário
- ✓ descontos condicionais, por serem receita e não estarem isentos, compõem a base de cálculo do PIS/COFINS
- ✓ **IN 51/78:** descontos incondicionais devem constar da NF ou da fatura



		fornecedor	revendedor
desconto incondicionado	redução preço	reductor receita	receita não tributável
	entrega mercadoria	reductor receita	receita não tributável
desconto condicionado	redução preço	desconto financeiro	receita financeira*
	entrega mercadoria	contraprestação doação/serviço	receita
	crédito dinheiro	contraprestação doação/serviço	receita

* Alíquotas de 0,65% para o PIS e 4% para a COFINS, a partir de 1.7.2015



Receita Financeira - Ac. CSRF 9303-004.608:

(...) o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras, mas, evidentemente, está a se referir aos descontos financeiros, concedidos em razão de uma contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento.

Doação/Serviço – Ac. CSRF 9303-003.810:

*(...) as obrigações estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer, a cargo do contribuinte e que quase todas refletem em um serviço que reverteria em favor do adquirente (**propaganda, exposição em local privilegiado, transporte, utilização de sistema informatizado, etc.**). As bonificações denominadas ‘**inauguração de contrato**’ e ‘**reinaugurações**’, seriam enquadráveis, a meu ver, no conceito de doação.*



PERSPECTIVA DOS CONTRIBUINTES





Lei das S/A

Art. 177...

§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

- **Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009** aprovaram os CPCs (pronunciamentos técnicos) nºs 16 e 30



CPC 16 - 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 devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.***

CPC 30 – Mensuração da receita

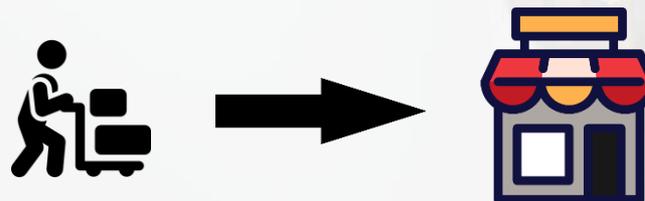
*10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, **deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador***



CTN

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.

- Conceito de “receita” provém do direito privado e não pode ser modificado pelo legislador tributário
- Leis 10.937/02 e 10.833/03 afrontam os arts. 110 do CTN e 195, III, “b”, CF/88



		fornecedor	revendedor
desconto incondicionado	redução preço	reductor receita	reductor despesa
	entrega mercadoria	reductor receita	reductor despesa
desconto condicionado	redução preço	reductor receita	reductor despesa
	entrega mercadoria	reductor receita	reductor despesa
	crédito dinheiro	reductor receita	reductor despesa



CONSIDERAÇÕES





- Ambas as teses possuem pontos sensíveis

- Fisco:

- ✓ STF, Pleno, RE 606.107/RS - RG, j. 22.5.2013, Min. Rosa Weber

*(...) receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de **elemento novo e positivo**, sem reservas ou condições.*

- ✓ Risco de dupla tributação dos descontos condicionais

Fornecedor: tributa o valor cheio da NF (ainda que receba apenas parte dela)

Revendedor: tributa o desconto pelo pagamento antecipado da NF



- Ambas as teses possuem pontos sensíveis
- Fisco:
 - ✓ Se caracterizado o desconto como doação, falta o caráter da liberalidade na operação
 - ✓ Se caracterizado o desconto como serviço:
 - (i) falta elemento volitivo das partes contratantes;
 - (ii) atividade-meio/atividade-fim;
 - (iii) rateio de despesas



- **Rateio de despesas – Ac. CSRF 9303-004.608:**

*(...) o entendimento oficial da administração tributária quanto ao **ressarcimento de despesas administrativas** que tenham sido rateadas é no sentido de **não o considerar receita passível de inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS**, conforme restou decidido na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23.9.2013.*

Embora a referido solução de divergência não se refira a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, as conclusões do referido parecer, principalmente no que tange às contribuições ao PIS e COFINS, podem ser aplicadas por analogia ao caso concreto, pois onde está a mesma razão, aplica-se o mesmo direito.

*Entretanto, para que esse direito possa ser exercido pelo contribuinte, **é necessária a comprovação** (...), a fim de permitir identificar os itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta (...).*



- Ambas as teses possuem pontos sensíveis
- Contribuintes:
 - ✓ STF, Pleno, RE 586.482/RS, j. 23.11.2011, Min. Dias Toffoli

*Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS (...) temos que **o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado.***

(...)

O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.



- ✓ **Pró-fisco:** TRF1, Apelação 002843467-2010.401.3400, j. 30.1.2017

*TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. (...) EXCLUSÃO DAS MERCADORIAS BONIFICADAS SOMENTE QUANDO CARACTERIZADA COMO **DESCONTOS INCONDICIONAIS**. COMPENSAÇÃO. (...) 3. Possibilidade de **exclusão da receita bruta para fins** de determinação da base de cálculo da contribuição para o **PIS/PASEP e da COFINS** dos valores referentes às **bonificações concedidas, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais.***

- ✓ **Pró-contribuinte:** TRF4, Apelação/Reexame Nec. 5051721-74.2012.404.7100, j. 12.11.2014

*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PIS. FATURAMENTO (...). INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO CRÉDITO FISCAL EXECUTADO. (...) 4. **Os descontos ou bonificações em mercadorias representam apenas uma diminuição do custo de aquisição junto aos fornecedores.** Os valores cobrados dos fornecedores, a título de publicidade dos produtos daqueles que vende, são ressarcimentos de custos, não representando receita ou faturamento. Devem, portanto, ser **excluídos da base de cálculo do PIS.***

FIM

rmarcondes@pn.com.br