

PIS-COFINS: ‘RECEITA’ E QUESTÕES CONTROVERTIDAS

José Antonio Minatel¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Registro de “Receita” na escrituração contábil (apuração de IRPJ e CSLL) nem sempre identifica “receita” para PIS e COFINS. 3. “Bonificações” e “descontos nas compras” concedidos pelo fornecedor: reduções de custo que não revelam “receita” para o adquirente. 4. Síntese conclusiva.

1. Introdução

Não dá para fechar os olhos para o grande número de questionamentos que gravitam em torno do alcance semântico do vocábulo “receita”, colocado na Constituição Federal ao lado do “faturamento” para identificar uma das bases de incidência das contribuições devidas pelas pessoas jurídicas, destinadas ao custeio da seguridade social nos termos do seu artigo 195, I, “b”, como são as contribuições conhecidas por PIS e COFINS, exigidas pela Lei nº 9.718/98 (no regime cumulativo) e pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), que tratam da apuração não cumulativa.

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo (SP); professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP); ex-Delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; autor do livro “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*”, publicado pela MP Editora (SP), em 2005; advogado e consultor tributário.

Em pronunciamentos anteriores² já firmamos nosso entendimento no sentido de que há um conceito constitucional pressuposto para o vocábulo “receita”, conteúdo semântico que não pode ser ultrapassado pelo legislador ordinário na delimitação da regra de incidência dessas contribuições, tampouco pela administração tributária no seu afã arrecadatório.

Partindo dessa premissa, anunciamos que “receita”, enquanto materialidade tomada como base de incidência de contribuições sociais, é tipificada pelo ingresso que vem remunerar a atividade organizada pela pessoa jurídica, proveniente da venda de mercadorias ou serviços (“faturamento”) disponibilizados no mercado com o objetivo de lucro, como também proveniente da cessão onerosa de bens ou direitos (exemplos: aluguel, royalty) ou, pela remuneração de investimentos (exemplo: juros), ingresso que deve ser definitivo e mensurado de forma instantânea, independentemente de qualquer periodicidade. Com isso, estamos recordando que “receita” é gênero que comporta o “faturamento” como espécie de “receita”, quando ela é originária de vendas de mercadorias e serviços.

Sim, há grande litigiosidade em torno da base de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, em regra fomentada pelo costumeiro desrespeito pela moldura constitucional, agressão que vem sendo praticada tanto pelo legislador ordinário como também pelas normas regulamentares postas pela administração tributária.

Dentro do propósito de trazer à lume questões controversas de PIS e COFINS frente ao conceito de “receita”, elegemos situações pontuais que se entrelaçam, relacionadas com a apuração da “receita” para fins contábeis (resultado) e para efeitos fiscais (incidência de PIS e COFINS). A nosso juízo, essas controvérsias bem demonstram a insegurança jurídica, seja pelo abuso legislativo e até mesmo pela irracionalidade

2. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.

de normas da administração tributária que, mediante criação de múltiplos deveres procedimentais que manietam os sujeitos passivos, servem para fomentar o litígio diante de sua ânsia arrecadatória.

2. Registro de “Receita” na escrituração contábil (apuração de IRPJ e CSLL) nem sempre identifica “receita” para PIS e COFINS

Parece-nos vital essa distinção entre a qualificação jurídica de “receita”, ingresso de cujo conteúdo se deve destacar, de forma instantânea, parcela compulsoriamente exigida pela incidência das contribuições sociais, e a concepção dada pela ciência contábil para identificar “receita” na dinâmica da apuração do resultado da pessoa jurídica, em que é irrelevante o momento do ingresso diante da adoção do regime de competência como diretriz temporal para sua apuração.

A despeito dessa distinção temporal finalística, não se nega a possibilidade de convergência estrutural dos conceitos. Assim, quando a pessoa jurídica atua no desenvolvimento de negócios empresariais ou profissionais que compõem o seu objeto social, evidente que também espera que se materialize o ingresso financeiro da “receita” estipulada para remunerar suas atividades, realidade econômica que também é aferida pelos registros contábeis, assim como foi adotada pelo constituinte como indicadora de capacidade contributiva, ao eleger essa materialidade para servir de base de incidência de contribuição para o custeio da seguridade social³.

3. Constituição Federal: “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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

[...]

b) a *receita* ou o *faturamento*.” (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

Com isso quer-se afirmar que o ingresso financeiro também é valorizado pelas regras contábeis, ainda que priorizem o regime de competência para apuração temporal da “receita”, independente do ingresso, porque seu objetivo maior é de confrontar a “receita” com os “custos e despesas”, para demonstrar o resultado da entidade.

Merece destaque a concepção relatada na linguagem da ciência contábil, por meio pronunciamento CPC n° 47, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o significativo título de “Receita de Contrato com Cliente”⁴, razão suficiente para que ali tenha definido “receita” como o ingresso proveniente dos contratos de vendas (de mercadorias e serviços) firmados com os clientes, ou seja, ingresso que tem origem no curso normal das atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Portanto, é dessa perspectiva que a ciência contábil orienta a elaboração da demonstração dos resultados da pessoa jurídica, demonstrativo que acompanha o balanço patrimonial e que tem como ponto de partida a “receita bruta” proveniente das atividades normais da entidade, com o objetivo de logo apontar o “resultado operacional”, indicativo que relata e quantifica a *performance* experimentada no desenvolvimento dos objetivos sociais em determinado período de tempo.

Embora parta de diferentes perspectivas e com distintos propósitos, a legislação tributária não adota metodologia própria para apuração de “receita”, que seja específica e adequada para base de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, valendo-se das mesmas informações relacionadas com as “receitas” escrituradas na contabilidade das pessoas jurídicas, que se norteiam para apuração de resultado em

4. Comitê de Pronunciamentos Contábeis: Pronunciamento Técnico n° 47, aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 47, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em 25 de novembro de 2016, com o título: “Receita de Contrato com Cliente”. Destaca-se do Apêndice A – Definição de Termos: “**Receita** – Renda originada no curso das atividades normais da entidade”.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

determinado período. Extrai-se essa vinculação do texto da Lei nº 10.833/03 (COFINS)⁵:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e **todas as demais receitas** auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, conforme definido no **caput** e no § 1º. (destaques acrescidos)

Como se vê, ao adotar a “receita total” como base de cálculo da COFINS (e também para o PIS), a atual legislação partiu da “receita bruta” operacional definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, adicionada de outras receitas eventuais, mesmo que esporádicas e fora das atividades normais da empresa. Eis a nova redação do dispositivo legal em referência:

Decreto-Lei nº 1.598/77:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.⁶ (grifo acrescido).

Esse novo parâmetro colocado na Lei, para apuração fiscal, aproxima-se das regras contábeis que classificam “receita

5. Lei nº 10.833/03 com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014. Idêntico comando foi inserido na Lei nº 10.637/02.

6. Redação atribuída pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

bruta” como ponto de partida para apuração do “resultado” da empresa, para efeito do IRPJ e da CSLL. Merece atenção à advertência prevista na atual regra de incidência das contribuições, no sentido de que a base de cálculo é “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, *independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”.

Seguramente, não é a contabilidade que vai atribuir natureza de “receita” a qualquer operação econômica ali registrada. Pelo contrário, a primazia da essência sobre a forma⁷ indica que a natureza do fato é que vai determinar o seu adequado registro contábil.

Assim, ainda que por equívoco, uma verdadeira “receita” venha a ser escriturada indevidamente em conta inadequada de “redução de custo”, ela não perde sua natureza jurídica de “receita” pelo simples fato de ter sido registrada de forma indevida. Do mesmo modo, se genuína “redução de custo” (por bonificação ou desconto nas compras) esteja registrada indevidamente como “receita”, a incorreta classificação contábil será irrelevante para sua qualificação, na medida em que não poderá transformar em “receita” aquilo que na realidade assim não se qualifica.

Nesse ponto, merece destaque a manifestação convergente da Suprema Corte sobre tema conexo, ao se pronunciar sobre o que se deve entender por “receita” para efeito de incidência de PIS e COFINS em julgado afetado ao rito da “repercussão geral” (art. 543-B do CPC), em que foi relatora a Ministra Rosa Weber, firmando diretriz nos seguintes termos:

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

7. Diretriz recepcionada pelas regras contábeis, conforme *PARECER DE ORIENTAÇÃO CVM Nº 37, DE 22 DE SETEMBRO DE 2011*, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para certificar a “Recepção dos conceitos de representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma no ordenamento contábil brasileiro”, como consta da sua ementa.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.** A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, **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.**⁸ (grifos acrescentados)

Essa lição da Suprema Corte merece ser repisada: “Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, **de modo algum subordina a tributação**”.

Nesse tema relacionado com o registro e quantificação das “receitas”, é lamentável que os sujeitos passivos sejam compelidos a indicar nas declarações apresentadas ao fisco, como base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, os mesmos valores da demonstração contábil que afetam positivamente o resultado da pessoa jurídica, ali tomados como ponto de partida para apuração da base de incidência do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Já repetimos em várias oportunidades⁹ que são diferentes as perspectivas dessas duas apurações. Na linguagem da ciência contábil, que tem como objetivo final a demonstra-

8. STF: Recurso Extraordinário nº 606.107 (RS), Tribunal Pleno, em 22 de maio de 2013.

9. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, p. 72/76.

ção do “resultado” da pessoa jurídica em determinado período, “receita” deve ser apurada e mensurada a partir da sua “realização”, levando em conta o conhecido regime de competência, mediante o emparelhamento dos custos necessariamente incorridos no mesmo período para a sua percepção.

Para tanto, no continuado esforço de adaptação das regras da contabilidade brasileira, para convergência aos padrões internacionais, o Pronunciamento Técnico CPC nº 30, que tratava do tema “Receita”, foi revogado e substituído pelo Pronunciamento Técnico CPC nº 47, vigente a partir de 01 de janeiro de 2018 e agora denominado de “*Receita de Contrato com Cliente*”, em estreita “*correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15*”, como expressamente indica no seu preâmbulo.

Curiosamente, essas novas diretrizes aprovadas pelo pronunciamento CPC nº 47, todas direcionadas para aprimoramento das regras do regime de competência para fins contábeis, foram logo refutadas pela administração tributária, mediante a publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.771, de 20 de dezembro de 2017, norma administrativa editada com o deliberado propósito de negar efeitos fiscais (para apuração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) decorrentes das novas diretrizes contábeis aprovadas o registro e reconhecimento de “receita”. Contradição evidente ao negar esses efeitos, inclusive, para o IRPJ e a CSLL, cuja legislação desses tributos prega o regime de competência e a apuração tem o resultado contábil como ponto de partida!

A relevância do regime de competência está sendo aprimorada e continua como diretriz para definir o momento do registro contábil de “receita” da pessoa jurídica. Nesse avanço, não se pode negar que o registro continua focado na potencialidade a ser experimentada pela sua posterior realização financeira ou econômica, expectativa essa que aparece registrada como “*objetivo*” da nova regra contábil (CPC nº 47), nos seguintes termos:

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a **entidade deve reconhecer receitas** para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes **no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços**. (grifos acrescentados)

De forma deliberada, fizemos destaques no texto transcrito para ressaltar a grandeza e profundidade do pronunciamento, ao confirmar que também para os registros contábeis “receita” deve ser reconhecida “*no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços*”. Portanto, ainda que se teime em negar esse viés financeiro, está ali contemplado o “*valor da contraprestação*” como nota qualificadora do conceito de “receita”, ainda que o momento do seu registro na contabilidade possa ser guiado pela materialização do direito à sua percepção, mediante a entrega dos bens ou serviços, independentemente de sua realização em moeda.

Diante da nova dinâmica dos negócios empresariais, as novas regras contábeis são mais detalhadas e específicas ao elegerem a “*satisfação de obrigação de desempenho*”¹⁰ como parâmetro temporal para o reconhecimento e mensuração da “receita”, entendida essa “*satisfação*” como a efetiva transferência do bem ou serviço prometido ao cliente, a ponto de permitir o imediato controle desse ativo disponibilizado (bem ou serviço) pelo cliente.

Faz-se esse passeio pelas novas regras da contabilidade para evidenciar que, ainda que estruturada para demonstrar o “resultado” da pessoa jurídica num determinado período, “receita” é “valor” ali registrado que se espera como efetiva

10. Conforme item 31 do Pronunciamento Técnico CPC nº 47, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 04/11/2016 e aplicável desde 01/01/2018, que assim dispõe:

“Satisfação de obrigação de desempenho

31. *A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo”.*

“contraprestação” (ingresso) pelos negócios da atividade, tanto que na hipótese de não consumação do correspondente ingresso, será objeto de novo registro contábil para anular os seus efeitos, mediante reconhecimento de correspondente “perda” para neutralizar o efeito do registro anterior.

Com isso, insistimos em alertar que não podem ser tomados para base de incidência de PIS e COFINS, afoitamente, todos os registros contábeis que identificam um valor momentaneamente escriturado no grupo de “receitas” da demonstração do resultado da pessoa jurídica, principalmente quando ali registrado com a função de neutralizar um custo anterior que se revelou inexistente. Conforta encontrar pronunciamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que adota essa diretriz de separar os conceitos de “receita”, como anuncia a sua ementa:

[...]

RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. REDUÇÃO DE PASSIVO.

O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais.

Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 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.

A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado.¹¹

11. CARF: *Acórdão nº 3402-004.002*, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, na sessão de 30 de março de 2017, no julgamento do processo nº 16327.720855/2014-11. Recorrente SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A e Recorrida FAZENDA NACIONAL.

É certo que a legislação e as normas administrativas tributárias passaram a adotar a escrituração contábil como parâmetro para apuração da base de cálculo dessas contribuições, motivadas na praticidade para a administração tributária, assim como na racionalidade e na segurança da informação.

No entanto, ainda que se admita essa prática que pode ocasionar a tributação antecipada de “receita”, é preciso também reconhecer a oportunidade de ajustes, relacionados a valores já tributados e que não venham a ser confirmados como “receitas”, como acontece com o IRPJ e CSLL em que é admitida a dedutibilidade da perda posterior.

Não se pode esquecer que a materialidade da regra de incidência dessas contribuições é identificada pela conduta “auferir receita”, o que pressupõe que haja o efetivo ingresso que venha revelar capacidade contributiva, nunca a inadimplência pelo não recebimento que caracteriza a “perda”, em que pese o trágico pronunciamento da Suprema Corte¹² de péssima recordação.

3. “Bonificações” e “descontos nas compras” concedidos pelo fornecedor: reduções de custo que não revelam “receita” para o adquirente

Na medida em que avançamos no tempo, somos levados a experimentar novas práticas e modelos de negócios que são estruturados a partir das facilidades propiciadas pelas novas tecnologias, muitas vezes sem deixar qualquer alternativa para que o interessado possa optar por diferente forma de contratação ou de procedimento. É o que se passa com os meios de pagamento, com a aquisição de bens materiais de consumo e de serviços, algumas vezes só disponibilizados por meio da internet.

12. STF: RE 586.482, relator o Ministro DIAS TOFFOLI, julgado em 23/11/2011 no rito da repercussão geral, com aprovação da tese nº 87 com o seguinte enunciado: “Exigibilidade do PIS e da COFINS sobre os valores das vendas a prazo inadimplidas”.

Não é diferente nas relações entre fisco e contribuintes. No intuito de facilitar o acompanhamento do grau de cumprimento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos, as administrações tributárias têm se aproveitado também desse avanço tecnológico, introduzindo novos deveres instrumentais que consistem em apresentar informações cada vez mais detalhadas de suas atividades econômicas, por meio de declarações que devem ser transmitidas eletronicamente. Essas declarações costumam adotar formato de preenchimento que leva em conta unicamente o interesse da administração tributária, induzindo o administrado a compor as apurações dos tributos na perspectiva pretendida pelo fisco.

Não dá para contemplar esse cenário de voracidade fiscal sem atrelar o pensamento do saudoso Alfredo Augusto Becker, sempre atual, ao registrar em sua magistral obra que “o sofrimento dos contribuintes não é tanto pela amputação em suas economias; o tipo de instrumento cirúrgico é que os faz soltar berros pré-históricos”¹³.

Com efeito, essa indução de conduta pode desvirtuar determinadas apurações de tributos, como acontece com os negócios em que é pactuada, entre fornecedor e adquirente, a entrega de quantitativo adicional de produtos, além da quantidade efetivamente negociada na operação. São exemplos as ofertas designadas por “dúzia de treze”, ou “pague dois e leve três”, em que a unidade adicionada é entregue pelo vendedor a título de “bonificação”, induzindo “vantagem” pela suposta gratuidade, por razões de marketing ou de política comercial.

Evidente que o fornecedor que entrega “mercadoria em bonificação” não está auferindo qualquer “receita adicional”, nem está fazendo “doação”. Por outro lado, a empresa que recebe a “mercadoria bonificada” tem “custo zero” pelo quantitativo acrescido, benefício que não pode ser transformado em “receita” no momento da entrada dos produtos recebidos em bonificação. Embora pareça de logicidade

13. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 11.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

palmar, não custa repetir que só no momento da posterior saída seria pertinente falar em “receita” a ser auferida pela pessoa jurídica contemplada com as mercadorias em bonificação, ou seja, somente quando a mercadoria recebida em bonificação for destinada à venda.

Contrariando essa lógica, a administração tributária tem formalizado lançamentos tributários para exigir as contribuições de PIS e COFINS sobre o valor dessas “mercadorias recebidas em bonificação”, especialmente quando essa entrega está desatrelada de outra operação de venda. Examinando essa controvérsia, assim se pronunciou a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS.

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, **apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens** e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.¹⁴

Como se vê da ementa transcrita, para negar provimento ao recurso do contribuinte foi invocada a classificação dos descontos em “condicionais” e “incondicionais”, classificação essa que só tem relevância para dimensionar o valor da operação no momento da venda pelo fornecedor. Sim, essa classificação dos “descontos” está vinculada ao direito obrigacional (teoria dos contratos) em que o vocábulo “condição” é tomado como “cláusula que subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto,¹⁵ classificação que só tem relevância

14. CSRF: Acórdão nº 9303-005.977, sessão de 28 de novembro de 2017, no julgamento do recurso especial no processo nº 10665.000435/200345. Recorrente SUPER-MERCADO CANDIDES LTDA.

15. Código Civil: “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro

fiscal na perspectiva do vendedor das mercadorias, para efeito de definição da base de cálculo dos tributos (IPI e ICMS) incidentes na operação realizada pelo fornecedor.

Com efeito, para o vendedor os “descontos incondicionais” são parcelas redutoras predefinidas que não integram o valor da operação, não revelando “receita” para a empresa vendedora, constando ou não na nota fiscal. Traduz valor que não será recebido, pelo que a parcela do “desconto incondicional” não pode indicar a existência de “receita” na perspectiva do vendedor, tanto que há expressa disposição legal – até dispensável, mas com função didática – assegurando que o valor do “desconto incondicional” não integra a apuração da base de cálculo das contribuições, a cargo do vendedor das mercadorias, para efeito de PIS e COFINS.¹⁶

No entanto, na perspectiva do comprador só é pertinente ponderar sobre a existência de maior ou menor “custo” de aquisição, em razão do que essas parcelas redutoras do preço não podem ser vistas como “receitas” do adquirente, quer os descontos sejam considerados como “condicionais” ou como “incondicionais”.

Manifestação contida em ementa de decisão proferida pela instância máxima do Tribunal Administrativo Federal (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF), inobstante ser contrária ao contribuinte, confirma a irrelevância dessa classificação dos “descontos” (*condicionais ou incondicionais*) na perspectiva do comprador. Eis a parte da ementa relacionada com essa matéria:

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2007

e incerto.”

16. Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003: “Art. 1º [...] §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.”

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

**BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS
OBTIDOS.**

Os **descontos obtidos** sobre os preços praticados pelo fornecedor **estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.**

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR PARCIALMENTE PROVIDO.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO. (grifos acrescidos)

A conclusão da ementa é irretocável, ao confirmar que a forma do “desconto” (condicional ou incondicional) é “*irrelevante para o comprador*”, exatamente porque sempre diz respeito ao seu “custo de aquisição”. Por outro lado, a relação do “desconto” com a “receita bruta”, ali mencionada, só pode ser enxergada na perspectiva do fornecedor que auferir “receita” com a “venda”, nunca sob a ótica do adquirente que incorre em maior ou menor “custo” na compra. No entanto, analisando essa mesma controvérsia, em recurso de outro adquirente, esse mesmo colegiado da CSRF assim deliberou:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

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

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, **que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo.**

Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.¹⁷ (grifos acrescidos)

Registre-se o desacerto da ementa transcrita, uma vez que na operação do adquirente (que era objeto do julgamento)

17. CSRF: *Acórdão nº 9303-003.810*, pela 3ª Turma, na sessão de 26 de abril de 2016, no julgamento do Recurso Especial do Procurador. Processo nº 10510.721517/201109 de interesse de Cencosud Brasil Comercial Ltda.

somente seria cabível ponderar sobre “custo das mercadorias adquiridas”, nunca das “mercadorias vendidas”, como imprópriamente ali consta.

Ademais, não há mudança de natureza nem mesmo quando esses “descontos comerciais”, estipulados previamente pelas partes na definição do “preço” pactuado para os produtos comercializados, apareçam ajustados com notória vocação financeira, traduzindo verdadeiros créditos que podem ser aproveitados pelos adquirentes na liquidação das faturas de compras (descontos financeiros), ou evidenciados na redução de preços das mercadorias em futuras compras efetivadas pela pessoa jurídica (abatimento de créditos).

Conforta encontrar diretriz convergente com essa perspectiva no mencionado Pronunciamento CPC nº 47, ali inserida em específica seção que dita regras para a “mensuração” da “receita” para fins contábeis, nos seguintes termos:

Determinação do preço da transação

47. A entidade deve considerar os **termos do contrato e suas práticas de negócios usuais** para determinar o **preço da transação**. O preço da transação é o **valor da contraprestação** à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, **excluindo quantias cobradas em nome de terceiros** (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir **valores fixos, valores variáveis** ou **ambos**. (grifos acrescidos)

Na sequência, ao tratar de operações em que o ajuste de preço estipula “contraprestação variável”, é didática a orientação da regra contábil ao esclarecer:

Contraprestação variável

50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

51. O valor da **contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho**, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se **o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro**. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o **produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado**.

Como se extrai do texto transcrito, são as regras contábeis que advertem para ajustes contratuais que interferem na fixação do preço da operação e, conseqüentemente, vão influir no registro da “receita” que deve ser mensurada mediante o expurgo de valores que, sabidamente, não serão recebidos. Dentre esses ajustes contratuais que devem ser respeitados na “mensuração da receita”, há específica orientação no CPC nº 47 para tratar das **bonificações** transferidas pelo fornecedor ao comprador, ali inseridas com o significativo título de “**contraprestação a pagar ao cliente**”. Pelo caráter didático e elucidativo, recomenda-se a leitura integral dessas orientações, das quais são destacados os seguintes trechos:

Contraprestação a pagar ao cliente

70. **Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente** (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente **inclui ainda crédito ou outros itens** (por exemplo, cupom ou voucher) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). **A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas**, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. [...]

72. Conseqüentemente, se a **contraprestação a pagar ao cliente for contabilizada como redução do preço da transação**, a entidade deve **reconhecer a redução das receitas** quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:

- (a) quando a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e
- (b) quando a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

No texto transcrito está a orientação para o registro contábil de “bonificação nas compras” como redutora de “receitas”, ali tratada com o esclarecedor título de “contraprestação a pagar ao cliente”, com deliberado propósito de também incluir, como redução de “receita”, o bônus financeiro ajustado como desconto nas compras, como ali expressamente previsto.

A clareza das novas orientações fixadas no CPC nº 47 para os registros contábeis espancam todas as dúvidas, ao darem a devida ênfase na estrita obediência aos contratos, na observância da primazia da essência sobre a forma, diretrizes ali reconhecidas como fundamentais para que seja aperfeiçoado o regime de competência no reconhecimento e mensuração das “receitas”.

Com esse avanço da ciência contábil na estruturação do regime de competência, para dimensionamento do específico conteúdo revelado pelo vocábulo “receita”, é imperativo que a legislação tributária seja interpretada abarcando igualmente esse processo de convergência, por estar também inspirada nas mesmas diretrizes da primazia da essência sobre a forma.

Em tom de arremate, por estarem fundamentadas nas mesmas diretrizes que são pregadas pela administração tributária, a coerência indica a necessidade de que seja assegurada união estável entre a legislação tributária e a apuração da “receita” pelas regras contábeis, afastando o divórcio pontual e interesseiro que sobressai das orientações contidas na Instrução Normativa RFB nº 1.771, de 2017.

4. Síntese conclusiva

No restrito espaço reservado para essa breve reflexão, é possível alinhar objetivas conclusões nos seguintes termos:

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

4.1. “Receita” é materialidade colocada na Constituição Federal como base de incidência de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, sendo aferida instantaneamente pelo ingresso que remunera atividades, negócios e investimentos da pessoa jurídica;

4.2. O registro contábil de “receita” é guiado por métodos e critérios voltados para a apuração do “resultado” da entidade empresarial, prevalecendo o regime de competência como critério temporal para esse registro;

4.3. Em razão dessas distintas diretrizes, nem sempre o valor registrado na contabilidade como “receita” pode já servir de base de incidência para as contribuições do PIS e COFINS, ainda mais que muitos registros contábeis indicativos de “receitas” têm função de neutralizar os efeitos de “custos” registrados por competência que não se confirmaram.

4.4. A indicação da base de cálculo das contribuições, induzida pelo preenchimento de informações com base unicamente nas demonstrações contábeis, pode ocasionar não só distorção nas apurações, como também tributação indevida de valores que não se caracterizam como “receita”.

4.5. A formalização de lançamentos tributários para exigir PIS e COFINS sobre descontos comerciais obtidos nas compras de mercadorias é exemplo dessa distorção, pela impossibilidade de transformar em “receita” o desconto que representa menor valor de “custo” das compras.

4.6. Na medida em que a legislação tributária enfatiza a necessidade de observância do regime de competência, para apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS), mostra-se contraditória e incoerente a orientação da administração tributária fixada por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.771, de 2017, publicada com o deliberado propósito de negar os efeitos fiscais das novas diretrizes aprovadas pelo Pronunciamento CPC nº 47, em vigor a partir de 01/01/2018, cujo principal objetivo é, exatamente, de aprimorar as regras do regime de competência para o registro contábil de “receita de contratos com cliente”.