



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720467/2013-19  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.101 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** LOJAS AMERICANAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as

conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte LOJAS AMERICANAS S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3201-003.606**, de 21 de março de 2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que deu parcial provimento ao recurso voluntário e parcial provimento ao recurso de ofício. O *decisum* foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2008

BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITAS. OPERAÇÕES COMERCIAIS

As operações comerciais com natureza de prestação de serviço, pelo sujeito passivo, inserem-se no conceito de receitas, base de cálculo das contribuições, sem embargo da forma de liquidação por compensação financeira.

APURAÇÃO. ERRO.

A apuração da base de cálculo deve ser corrigida para afastar as parcelas já oferecidas à tributação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITAS. OPERAÇÕES COMERCIAIS.

As operações comerciais com natureza de prestação de serviços, pelo sujeito passivo, inserem-se no conceito de receitas, base de cálculo das contribuições, sem embargo da forma de liquidação por compensação financeira.

**BASE DE CÁLCULO. DESCONTO FINANCEIRO. RECEITA FINANCEIRA. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º DECRETO Nº 5.442/05.**

Lançamento em conta cuja natureza é de desconto financeiro obtido caracteriza-se remuneração financeira a ser incluída na base de cálculo das receitas financeiras sujeitas à incidência de PIS/Cofins não-cumulativos.

O art. 1º do Decreto nº 5.442/05 reduziu a zero das alíquotas das contribuições para o PIS/Cofins não-cumulativos, que vigorou até sua revogação pelo Decreto nº 8.426/2015.

**APURAÇÃO. ERRO.**

A apuração da base de cálculo deve ser corrigida para afastar as parcelas já oferecidas à tributação.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Não resignado com o julgado na parte que lhe foi desfavorável, o Contribuinte LOJAS AMERICANAS S.A. interpôs recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos: **(i)** não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda e **(ii)** classificação de receita decorrente de descontos obtidos. Para comprovar ambas as divergências, a Recorrente indicou como paradigma o acórdão n.º 3402-002.210.

Em sede de julgamento de agravo interposto pelo Contribuinte, o recurso foi admitido integralmente, nos termos do despacho s/nº, de 22 de janeiro de 2019, por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial com relação às duas matérias: **(i)** não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda (admitida em sede de despacho de exame de admissibilidade) e **(ii)** classificação de receita decorrente de descontos obtidos (admitida em sede de despacho em agravo).

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora.

## 1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte LOJAS AMERICANAS S.A. atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

## 2 Mérito

No mérito, a controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à definição da natureza dos valores relativos: (i) à recuperação de despesas ou redução de custos com despesas de propaganda de produtos de seus fornecedores; e (ii) aos descontos obtidos (constantes das contas: “desconto incondicional baixa de preço”, “desconto incondicional – quebra” e “descontos obtidos fornecedores/outro”); para fins de composição da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS no ano-calendário de 2008.

Por meio do recurso especial, o Contribuinte LOJAS AMERICANAS S.A. insurge-se em face da decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário, alegando divergência com relação à possibilidade de não incidência do PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes da recuperação de despesas de propaganda e dos descontos obtidos.

O ponto principal a ser verificado é se os valores relativos à recuperação de custos de propaganda e dos descontos obtidos pelo Sujeito Passivo junto aos seus fornecedores, integram ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativas.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.759 e ss), restou consignado pela Fiscalização que se constituem como receita da atividade empresarial, os valores das receitas contratuais, apropriados nas contas contábeis “51150003 – *Recuperação Propaganda-Cadastro*, 51150007 – *Propaganda – Cartas*, 52010001 – *Descontos Incondicional*, 52010012 – *Desconto Incondicional Baixa de Preço*, 52010015 – *Desconto Incondicional-Quebra*, 61030001 – *Descontos Obtidos Fornecedores/Outro*”. Houve o lançamento pela Autoridade Fiscal dos valores entendidos como devidos sobre as receitas não incluídas nas bases de cálculo, consoante fundamentos lançados no Termo de Verificação Fiscal.

O entendimento da Fiscalização foi referendado pelas decisões de 1ª e 2ª instâncias no presente processo administrativo, sendo agora objeto de análise por meio de recurso especial.

Feitas essas ponderações, necessário se faz estabelecer conceitos e premissas que nortearão o julgamento do tema, iniciando-se pelo tratamento que deve ser conferido aos “descontos obtidos” e, na sequência, à “recuperação de custos com propaganda”.

- 1. Descontos obtidos (constantes das contas: “desconto incondicional baixa de preço”, “desconto incondicional – quebra” e “descontos obtidos fornecedores/outro”)**

Tendo em vista que as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita". O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário n.º 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é *"o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*. Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.**

*I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.*

*II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.*

*III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.*

*IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.*

**V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. 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.**

*VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal.*

*VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.*

*VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

*IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, "b", da Constituição Federal. (grifou-se)*

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

De outro lado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o "*aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade*". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação n.º 692/12.

Conforme consta no item 10 do CPC n.º 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

*Mensuração da receita*

*9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.*

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

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação n.º 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "*descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição*", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

*Mensuração de estoque*

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

*Custos do estoque*

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

*Custos de aquisição*

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (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. (grifou-se)

Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, **os descontos comerciais**, por estarem vinculados às operações de aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

Nessa esteira, uma vez que também se deve identificar a natureza jurídica das vantagens obtidas pela Recorrente nas concessões feitas pelos seus fornecedores no cumprimento dos acordos comerciais, importa estabelecer o conceito de "bonificações", as quais possuem rigorosamente o mesmo regime jurídico dos descontos comerciais. A matéria foi tratada com propriedade pelo ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, ao proferir o acórdão recorrido nº 3402002.210, o qual se reproduz em parte, passando a integrar as razões deste voto:

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

*[...]*

*Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei n.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 6.404/76 – LSA 's.), resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de "desconto incondicional) e do comprador.*

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

*[...] (grifou-se)*

O entendimento da Ciência Contábil de que a bonificação ou desconto comercial devem ser classificados como redução de custo, exerce influência no Direito Tributário, em especial no tema quanto à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. Essa interpretação decorre das normas contidas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

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

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

Portanto, o conteúdo dos institutos custo e receita, grandezas de natureza econômica, devem ser interpretados pelas regras que lhes são próprias, não podendo ser alteradas para o único fim da incidência tributária. Nessa senda, é do Direito Privado, por meio da Legislação Societária, a competência para dar a definição de custo e receita, para isso sendo ainda relevante o disposto no Decreto-Lei n.º. 1.598/77, *in verbis*:

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

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

Por sua vez, a legislação comercial ou societária, para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos elementos componentes das demonstrações financeiras, ampara-se nos Princípios e Normas Contábeis, nos termos do art. 177 da Lei n.º 6.404/76 Lei das Sociedades Anônimas:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mudanças patrimoniais segundo o regime de competência.*



*§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.*

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

*I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

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

*§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.*

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

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

*§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Ainda, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras.

Nessa linha relacional, importa consignar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos

Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Na análise jurídica de cada lançamento da sociedade deverá prevalecer a essência sobre a forma, que, em outras palavras, significa averiguar-se se aquela grandeza é ou não receita.

A matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, fazendo-se pertinente trazer a ementa e alguns trechos de decisão proferida em caso análogo ao dos presentes autos:

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

*Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004*

*COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.*

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

*Recurso Provido.*

Trechos do acórdão de relatoria do nobre Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, que embora trate apenas de bonificações recebidas em mercadorias, deixa claro que o tratamento jurídico equipara-se ao fenômeno dos descontos obtidos pelo comprador do fornecedor, também discutido nos presentes autos:

*[...]*

*A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis n.ºs 9318/98 e 10.833/03.*

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

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

*Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico.*

*E — eis o fundamental — redução de custo não equivale a geração de receita.*

*A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável.*

*Contudo, no momento em que, com a edição da EC n.º 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa.*

*Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:*

*"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT n.º 134, p.45).*

*Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:*

*"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.). O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las"*

*(Cofins na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT n.º 50, p. 130)*

*Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito.*

*Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:*

*"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Impositiva. Estudos e pareceres de direito tributário, 1.º vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)"*

*"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT n.º 118, p. 80).*

*"Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias." (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo -MP Editora, 200,5, p. 124).*

*Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]*

*Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base impositiva da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda.*

*[...]*

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

O precedente acima corrobora os argumentos expendidos nesse voto. Embora trate de bonificação em mercadorias, o regime jurídico aplicável é o mesmo dos descontos comerciais, pois ambos são tratados nos CPC's n.ºs 16 e 30, referendados pelas Deliberações CVM n.ºs 575 e 597/2009, respectivamente, além de conterem na sua essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenchendo o conceito de bonificação.

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR n.º 1.386/1982 e na IN SRF n.º 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer está-se diante de **redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica**. Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bens, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

Nesse diapasão, os contratos celebrados entre a ora Recorrida e os seus fornecedores, que preveem regras para aumento das vendas, atendem a objetivos mútuos das partes. São nítidos acordos comerciais que estabelecem regras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não havendo prestação de serviços de uma parte a outra, ou mesmo previsão de penalidade do Sujeito Passivo a ser aplicada ao fornecedor se cometer alguma infração. São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas.

Prosseguindo-se, dos termos contratuais, nota-se haver a concessão dos descontos comerciais e/ou bonificações se atendidos os requisitos ali estabelecidos. A sistemática adotada nos contratos enquadra-se no conceito de bonificações ou descontos comerciais, os quais não estão abrangidos pelo conceito de receitas, mas delas devem ser deduzidos por serem redutores de estoque, tudo conforme disposto no art. 177 da Lei n.º 6.404/76, nos CPC's n.ºs 16 e 30 e nas Deliberações CVM n.ºs 575 e 597/2009.

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1.ºs das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque.

Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

Conclui-se que: (i) os contratos entabulados pela Recorrente com os seus fornecedores, por serem lícitos e livremente pactuados pelas partes, devem ter seus efeitos

preservados pelo ordenamento jurídico; (ii) o conteúdo econômico dos referidos pactos consiste na redução de custos dos produtos adquiridos pelo Sujeito Passivo em decorrência dos acordos, não podendo subsistir a autuação para incidência de PIS e COFINS sobre montantes que não são receitas da pessoa jurídica e (iii) as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Sujeito Passivo com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste, pois os mesmos caracterizar-se-iam como **descontos incondicionais**.

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo nº 10480720722201062, que passa a integrar as presentes razões de decidir:

[...]

*Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas:*

*Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;*

*Constituindo redutor 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.*

*Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.*

*E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.*

*Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):*

*“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 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 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 a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 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.*

*É de se lembrar ainda 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.*

*Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.*

*E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156/SP de relatoria do Ministro Humberto Martins 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.”*

*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 2014/01878520 sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):*

**“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. 18971906, 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, inexistiu 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. 18071.809, eSTJ)*

[...]"

*Com efeito, 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 na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, 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 n.º 1170/2009:*

***“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”.***

Em linha eventual, para a hipótese de ser interpretado que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoa da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e,

como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse raciocínio, são compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas.

Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

*Receita*

*Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.*

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso devem-se qualificar os abatimentos recebidos como receitas financeiras, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004, vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto nº 5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15.

Ora, tendo em vista que o presente caso envolve o período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2008, deve-se considerar as disposições dos Decretos acima referidos.

Segue abaixo transcrição dos termos do Decreto 5.164/04, publicado no DOU de 30.7.04:

*“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.*

*Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.*

*Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.*

*Brasília, 30 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.*

*Este texto não substitui o publicado no DOU de 30.7.2004 Edição Extra”*

Transcreve-se, ainda, o teor do Decreto nº 5.442/05, que revogou o Decreto 5.164/04:

*“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.*

*Parágrafo único. O disposto no caput:*

*I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;*

*II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.*

*Art. 3º Fica revogado o Decreto no 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.*

*Brasília, 9 de maio de 2005; 184º da Independência e 117º da República.*

**LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA**

*Antonio Palocci Filho*

*Este texto não substitui o publicado no DOU de 9.5.2005 Edição extra.”*

Com tais dispositivos, torna-se claro também que se não fossem enquadrados como desconto incondicional – deveriam ser tratados, a rigor, como receita financeira. O que, em respeito à sistemática do PIS e Cofins observada pelo sujeito passivo, no presente caso, considerando o período em discussão, deve-se aplicar a alíquota zero dessas contribuições às referidas receitas financeiras.

No entanto, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

## **2. Recuperação de custos com propaganda.**

Noutro giro, com relação aos valores com “recuperação de custos com propaganda cadastro (conta 51150003) e propaganda-cartas (51150007)”. Quanto à recuperação de custos com *propaganda-cadastro*, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário entendendo tratar-se de ingresso de receita, pois haveria um nítido caráter de prestação de serviços de *marketing* pela Recorrente. Entendeu o Colegiado *a quo* que “o fato de que o pagamento desses serviços seja feito por meio de desconto da fatura das mercadorias não desnatura seu caráter de prestação de serviços de *marketing*, muito menos a forma, equivocada, de contabilizá-los como redutores de custo, o que evidentemente não são. O custo da mercadoria não foi alterado pelas ações de *marketing* efetivadas pela recorrente, o que houve é remuneração dessas ações de *marketing*, por parte dos fornecedores. Em outras palavras, há duas operações comerciais consecutivas, e não a liquidação beneficiada de uma única operação comercial”.

De outro lado, com relação aos custos com propaganda-cartas, *“também, de natureza credora, são registradas as recuperações de gastos com a contratação de serviços de propaganda e marketing, junto a seus fornecedores”*, decidiu o acórdão recorrido por dar provimento parcial para *“exonerar do lançamento os valores de base de cálculo já informados em Dacon, ou seja, os valores da linha “grupo propaganda” da planilha de fls. 305/313, também convergentes com a soma das contas referidas, quando resultou em valores negativos (excesso de receitas sobre despesas, isto é, o saldo já tributado)”*. O resultado foi de provimento parcial, pois constatou o Colegiado que *se tratam igualmente de receitas decorrentes da prestação de serviços de marketing, como a anterior, e a empresa tributou referidas contas, porém pelo saldo, quando deveria tributar pelo valor total, já que as despesas não geram créditos*.

Embora efetuada referida diferenciação no acórdão de recurso voluntário, em sede de recurso especial a discussão deverá se ater à natureza de receita (ou não) dos valores relativos à recuperação de custos com propaganda, a qual abrangerá a parte sucumbente com relação às duas contas contábeis. Pelas mesmas razões delineadas no tópico anterior, não devem ser consideradas como receitas sujeitas à tributação do PIS e da COFINS.

Acrescente-se, ainda, que os valores repassados como recuperação de custos com propaganda não se consubstanciam em receitas, porque não há uma prestação de serviços realizada em contrapartida aos valores recebidos, pois os mesmos são mera reposição. Não se está diante de uma rubrica consistente em preço de um serviço (custo de produção e margem de lucro), mas apenas de uma recomposição do patrimônio.

Assim, também com relação a esse item, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para afastar a rubrica da incidência das contribuições.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

### Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pese o alentado e bem fundamentado voto da Conselheira relatora, peço vênua para dela divergir com relação à incidência do PIS e da COFINS sobre as seguintes receitas: **(i)** decorrentes de ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda; **(ii)** classificação de receita decorrente de descontos obtidos.

Como relatado, consta dos autos que o lançamento das Contribuições ao PIS e à COFINS, ocorreu por ter a Fiscalização entendido que são receitas da atividade empresarial, os valores apropriados nas contas **51150003** - Recuperação Propaganda - Cadastro, **51150007** - Propaganda – Cartas, **52010001**: Descontos Incondicional, **52010012**: Desconto Incondicional

Baixa de Preço, **52010015**: Desconto Incondicional - Quebra, **61030001**: Descontos Obtidos Fornecedores/Outro, incluindo-as nas bases de cálculo das contribuições (PIS/COFINS).

A Contribuinte alega que os valores registrados nas contas contábeis **51150003**: Recuperação de Propaganda - Cadastro e **51150007**: Propaganda - Cartas, efetivamente representam recuperação de custos, ingresso e/ou arrecadação de recursos no seu patrimônio, contudo, não concorda com os critérios de apuração nem com os valores apurados, pois os mesmos encontram-se materialmente incorretos.

Quanto às contas **52010001**, **52010012**, **52010015** e **61030001**, alega que não há auferimento de receita, mas sim, novação ou renegociação de obrigações, fato econômico que não se encontra dentro da hipótese de incidência tributária das Contribuições ao PIS e da COFINS. Além disso, argumenta que as pretensas "receitas" meramente contábeis apuradas em tais contas possuem natureza financeira e que desde a publicação do Decreto n.º 5.442, de 2005, todas as receitas financeiras auferidas, com base em regime não cumulativo, encontram-se tributadas com alíquota zero.

Passo, então, a analisar a natureza das referidas contas perquiridas.

**(i) Da incidência das contribuições sobre o “ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda”.**

Segundo a Contribuinte a receita auferida diz respeito à recuperação de custos e despesas com propagandas na TV, jornais, revistas, panfletos e encartes que estão refletidas nas contas contábeis **51150003** - Recuperação de Propaganda - Cadastro e **51150007** - Propaganda - Cartas, pois no entendimento da Fiscalização os valores não guardam correspondência direta com os custos de confecção do material publicitário.

Informa que oferece à tributação somente a diferença entre o custo com propaganda e Marketing e o valor recuperado, informando, em caso de saldo positivo, o respectivo valor na linha “*TOTAL DEMAIS RECEITAS*” constante da DACON, adicionada na base de cálculo da Ficha 17B. No presente feito, a empresa não incluiu, na base de cálculo de PIS e COFINS, as bonificações por considerá-las como indenização ou ressarcimento de propaganda.

No entanto, como pode ser observado, da descrição elaborada pela própria empresa (doc, à fl. 289), percebe-se o nítido o caráter de **prestação de serviços** pela Contribuinte em relação a esta conta. Em troca de ações de marketing dentro da loja, recebe um percentual fixo em relação ao valor das mercadorias. O fato de que **o pagamento desses serviços seja feito por meio de desconto da fatura das mercadorias não desnatura seu caráter de prestação de serviços de marketing**, muito menos a forma, equivocada, de contabilizá-los como redutores de custo, o que evidentemente não são. O custo da mercadoria não foi alterado pelas ações de marketing efetivadas, o que houve é remuneração dessas ações de marketing, por parte dos fornecedores.

Nesse diapasão, o Acórdão **recorrido** assentou que os valores recebidos a título de custeio dos gastos de propaganda com a exposição dos produtos de cada fornecedor dentro das lojas, consistem em receitas de prestação de serviços e, por isso, devem compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

**(ii) Da classificação de receita decorrente de descontos obtidos**

A discussão travada refere-se às seguintes Contas: 52010001 – Desconto Incondicional, 52010012 – Desconto Incondicional – Baixa de preço, 52010015 – Desconto Incondicional – Quebra e 6103001 – Descontos Obtidos Fornecedores/outros.

A Contribuinte sustenta que em todos esses casos não haveria receita, mas sim “novação” das obrigações e que essa novação não seria base de cálculo das contribuições. Todavia, intimada diversas vezes pela Fiscalização, não logrou esclarecer a materialidade dessas receitas. No caso de descontos financeiros, as **receitas financeiras** decorrentes, por força do Decreto, tem alíquota zero de PIS e COFINS no período em foco.

Sobre a natureza dessas contas, vejamos o que restou consignado no Acórdão recorrido:

“(…) Observo que em todos os casos em foco trata-se de operações sucessivas, com contrapartida em bens ou serviços (nova operação comercial) por parte da recorrente, e não têm, como contrapartida, desconto financeiro. Vejamos:

52010001 - DESCONTOS INCONDICIONAL – contrapartida: não esclarecida, mas se trata de bonificações, e não de descontos.

52010012 DESCONTO INCONDICIONAL BAIXA DE PREÇO – Contrapartida: promoções efetivadas pela recorrente.

52010015 DESCONTO INCONDICIONAL-QUEBRA– contrapartida :  
destinação de mercadorias inutilizadas.

61030001 DESCONTOS OBTIDOS FORNECEDORES/OUTRO - contrapartida: entre outras contrapartidas, encontra-se a remuneração da coligada da recorrente B2W. Outras contrapartidas dessa conta poderiam ser consideradas como descontos financeiros, porém a recorrente não apresentou, tendo sido intimada, detalhamento para distinção das contrapartidas desta conta, portanto, não pode obter benefício em relação à sua totalidade, somente sobre a parcela que fosse comprovadamente pertinente a desconto financeiro.

No voto, assenta o Colegiado que ficou comprovado que tais contas registram receitas, porque aumentam o patrimônio em operações comerciais, assim está contabilizado e contabilidade faz prova contra a empresa, art. 226 do Código Civil. Todas as explicações dadas referem a operações em que a receita se constitui em remuneração por algum serviço ou permissão, e não como desconto meramente financeiro. A empresa não se desincumbe de demonstrar, documentalmente, aquelas operações que se refiram especificamente a descontos financeiros, e a maioria, conforme a própria explicação dada, não se refere a descontos financeiros, por se constituírem em remuneração de operações sucessivas, e não meramente liquidação de uma única operação.

### ***Análise de Mérito***

Pois bem. Essas mesmas matérias similares **(i) não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda** (Contas 51150003 – Recuperação Propaganda - Cadastro e 51150007 – Propaganda – Cartas), e **(ii) classificação de receita decorrente de descontos obtidos** (Contas 52010001 – Desconto Incondicional, 52010012 – Desconto Incondicional – Baixa de preço, 52010015 – Desconto Incondicional – Quebra e 6103001 – Descontos Obtidos Fornecedores/outros), já foram alvos de debates por esta 3ª Turma da CSRF, em que tal julgamento teve recente decisão prolatada no **Acórdão nº 9303-007.403, de 18/09/2018**, oportunidade em que fui designado a

redigir o Voto Vencedor. Por conta disso, passo a transcrever os referidos argumentos apresentados, os quais adoto-os como fundamentos e razões para decidir neste voto:

**“(…) 3.1. Da tributação dos descontos e bonificações concedidos pelos fornecedores da recorrida, em razão de serviços por ela prestados.**

Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

A norma está em consonância com a alteração do art. 195, inc. I da CF/88 pela Emenda Constitucional n.º 20 de 1998, que acrescentou a incidência de contribuições sociais sobre receita, conceito este mais abrangente que o de faturamento, pois faturamento alberga somente as receitas operacionais, atinentes ao objeto social descrito no contrato social da empresa<sup>1</sup>. Portanto, sob a égide do regime não-cumulativo, a base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo permitido exclusões da base de cálculo e abatimento de créditos apurados.

1.O STF recentemente, através de controle difuso, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, bem como acabou por consolidar orientação no sentido de que faturamento (base de cálculo do PIS/COFINS) abrange não só o produto da venda de mercadorias e de serviços, mas o produto de “todo rol das demais atividades que integram o objeto social da empresa”<sup>1</sup>. Assim, o conceito de faturamento é, precisamente, o conceito de receita operacional, intrinsecamente relacionadas às atividades exercidas segundo o objeto social da empresa. Nesse sentido, vale conferir pronunciamento do Ministro César Peluso, no julgamento do RE 357.950/RS, no qual a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarada pela primeira vez em controle difuso, e também no mais recente RE – AgR nº 4004798, julgado em 10/10/2006. No entanto, sob a égide das Lei 10.833/2003 e 10.637/2002, houve o alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS), nos termos do permissivo constitucional disposto no art. 195, inc. I alterado pela EC 20/98.

2. Já decidiu o STJ: “(…). Se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada “cláusula de reserva de plenário”), **a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.**

9. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no Ag 1239175 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2009/01945045 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 11/05/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2010)”. (Grifos nossos).

No intuito de evitar a tributação dos valores auferidos em razão de descontos e bonificações obtidos junto a fornecedores, a recorrida defende que para caracterizar receita deve haver o efetivo ingresso de determinado recurso financeiro ou econômico, que venha a integrar o patrimônio do sujeito passivo.

Antes de prosseguir na análise do acórdão recorrido, é necessário trazer o conceito de receita.

*Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia, na obra Manual de Contabilidade (Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas:*

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

**Exemplo 1:** A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro).

Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

**Exemplo 2:** a empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

*José Luiz Bulhões Pedreira (Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1989) explica que:*

Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado.

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

A receita pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção de obrigação previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação, ou libera-se de obrigação sem pagamento ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta.

(...)

A) **Classificação** – As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade empresária, ou como recuperação de custo – que é a quantidade de valor financeiro em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo.

Pelos conceitos trazidos acima, já é possível afastar a tese defendida pela contribuinte, pois a receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Deve-se, ainda, guardar a ideia de que a receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo.

Pois bem. No caso, todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica. O termo de verificação fiscal analisou cada uma das contas, esclarecendo a origem dos valores contabilizados:

32.11.00.17 BONIFICAÇÃO PROMOÇÃO PARA ABERTURA DE LOJA: a recorrente cobra de seus fornecedores uma verba destinada à campanha de abertura de uma loja de reinauguração de uma loja. Conforme consta do contrato celebrado pela SONAE e seus fornecedores, eles são compelidos a pagar uma taxa ou pedágio, para que possam participar de tais eventos.

32.11.00.21 BONIFICAÇÕES PARA PROMOÇÕES e 32.11.00.46 BONIFICAÇÕES PARA RECUPERAÇÃO DE MERCADORIAS: A fiscalizada descreve que as contas acima se destinam a apropriar valores



cobrados do fornecedor a título de promoções e reposições na área de venda de mercadorias. Ou seja, a Sonae (WMS) cede seus repositores e promotores de mercadorias e por este serviço cobra do fornecedor um percentual previamente acordado. Caso o fornecedor não disponibilize para as lojas da fiscalizada pessoas para realizar as tarefas de reposição ou promoção de seus produtos, o SONAE cobra uma remuneração em decorrência dessa atividade.

32.11.02.10 DESCONTO DE FIDELIDADE BÁSICO, 32.11.02.11 DESCONTO FIDELIDADE ESCALÃO e 32.11.02.20 DESCONTO FIDELIDADE ESCALÕES: a própria recorrente traz a descrição de tais contas (planilha explicativa e Anexos 1 de 2004 e 2005): “Em reconhecimento ao fato de que a SONAE representa uma garantia de escoamento de pelo menos uma parte da produção do fornecedor, em decorrência do volume de compras da Sonae e fluxo de clientes nos estabelecimentos comerciais da Sonae, que pode proporcionar crescimento de vendas do fornecedor, este concederá à Sonae, conforme o volume total de compras efetuadas pela Sonae apuradas no ano civil, os percentuais estabelecidos no item 4 do quadro sintético deste anexo (objetivo de crescimento), incidentes sobre o valor total das vendas de cada período”.

A fiscalização destacou que “(...) essas receitas não são redução de custo, mas sim uma remuneração cobrada dos fornecedores (...)”.

32.11.02.21 DESCONTO DE COMPRAS ATENDIDAS: no item b.1 do Anexo 3 (referente ao ano de 2005) lê-se: “a Sonae apurará mensalmente o nível de serviço realizado por fornecedor, considerando o prazo de entrega negociado por Região/Unidade de Negócio, com base nas datas de entrega, itens e quantidades constantes dos pedidos emitidos e nas datas de apresentação das respectivas notas fiscais, itens e quantidades entregues e aceites e de acordo com a definição do Anexo 3, cláusula b). Caso o nível de serviço negociado não seja cumprido, sobre a diferença, em valor, entre realizado e negociado incidirá uma multa de 10%”. No mesmo anexo, também está prevista a incidência de outra multa no montante de 5% que incidirá caso as mercadorias destinadas a campanhas promocionais não forem entregues na data do pedido.

32.14.00.11 BONIFICAÇÕES CONTRATOS DE MERCADORIAS: mais uma prática de Rappel descrita na planilha explicativa da fiscalizada como “visibilidade e escoamento das mercadorias”. Citamos anteriormente que a fiscalizada disciplina de antemão, no acordo de fornecimento, a entrega de mercadorias que serão exigidas em decorrência de imposições que advirão quando do aniversário de lojas, abertura e inaugurações de lojas e outros eventos. A conta aqui analisada também se enquadra nesta previsão constante do acordo.

32.17.00.13 DESCONTO NÃO DEVOLUÇÃO: A fiscalizada descreve como valor recebido do fornecedor para deixar de devolver produto avariado ou que perdeu a validade, ficando sem condição de venda e o custo assumido pela WMS. A apuração é feita nota a nota. Como o desconto contratado não é PROPORCIONAL às avarias detectadas (inclusive delas independente), os valores percebidos a este título não podem ser caracterizados como recuperação de custos como tenta fazer parecer a fiscalizada.

32.17.00.14 DESCONTO SUBSÍDIO: a planilha explicativa fornecida pela recorrente descreve como “valor recebido do fornecedor para recuperar perdas desconhecidas no processo operacional de compra e venda”. Temse aqui mais uma cobrança que faz parte de toda uma série de exigências da fiscalizada

relativamente a seus fornecedores. É cobrada independentemente de uma efetiva apuração das perdas mencionadas.

32.17.00.18 DESCONTO PROMOÇÃO ANIVERSÁRIO: extrai-se dos contratos celebrados que os fornecedores são compelidos a pagar um pedágio ou taxa, com a finalidade de poder participar dos eventos de aniversário de cada insígnia.

32.17.00.20 DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO: consta dos acordos de fornecimento: “Quanto à entrega das mercadorias fica acordado que as partes especificarão por escrito o local, podendo determinar que sejam entregues de forma centralizada, no centro de distribuição da SONAE, ou diretamente nos estabelecimentos da mesma, ou poderá ficar acordado que a SONAE retire as mercadorias no estabelecimento do fornecedor. No ANEXO 3 verifica-se que existe a possibilidade do fornecedor utilizar o centro de distribuição e frota de caminhões da SONAE ficando compelido, porém, ao pagamento da contraprestação pela centralização de entregas: uso do CD (centro de distribuição) e frota de caminhões e veículos da SONAE. Este é o chamado DESCONTO DE CENTRALIZAÇÃO apurado de acordo com um percentual definido no item 4 do ANEXO 3 aplicado sobre todas as Notas Fiscais entregues no CD.”

42.00.00.50 PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO), 42.00.00.51 PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA e 42.00.00.53 RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MK: nas planilhas explicativas da recorrente constou que: “Propaganda (recuperação): valor recebido do fornecedor para recuperar custos com fotos e material de publicidade de produtos, em encartes ou anúncios em jornal, folheto, tv, etc.(promoções cooperadas)”; “Propaganda recuperação extra: valor recebido do fornecedor referente a participação de produto do mesmo em publicidade excedente da WMS”; “Recuperação extra com eventos MKT: coparticipação do fornecedor nos investimentos de grande destaque fora do calendário promocional”.

Uma leitura das contas incluídas na base de cálculo das contribuições permite concluir que todas elas caracterizam receita, pois geram um ganho para a empresa, decorrente da exploração da atividade econômica. Aliás, em muitos casos tem-se o nítido pagamento dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Porém, em vez do fornecedor efetuar o pagamento do percentual estipulado no contrato diretamente ao WMS, ele é obrigado a conceder um desconto no preço das mercadorias entregues.

De fato, conforme Relatório Fiscal, nos Acordos e Contratos firmados entre as partes, são fixados valores em percentuais das Notas Fiscais e abatidos do montante pago pela WMS Supermercados do Brasil aos seus fornecedores. **Assim, no caso dos autos, o valor do desconto equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Assim, ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.**

Ressalte-se que, segundo afirmou a fiscalização no relatório, as quantias incluídas na base de cálculo das contribuições não podem ser consideradas diminuição de custos. Cite-se trecho de fl. 737, *verbis*:

“De uma forma geral, podemos dizer que fossem tais descontos redução no custo das mercadorias compradas, as notas fiscais retratariam tal situação consignando ali os respectivos valores. **No caso, não se pactua a redução no**

**PREÇO DAS MERCADORIAS, mas sim no valor a ser pago POSTERIORMENTE. A fiscalizada, após adquirir as mercadorias pelo valor total fixado nas notas, ao invés de liquidar a dívida por este valor total, paga um valor REDUZIDO, extinguindo, assim, o passivo por um valor menos que o da dívida original sem a extinção concomitante de ativo, tendo-se assim uma RECEITA realizada.**

Cabe ainda ressaltar que alguns descontos contratados não são proporcionais às avarias detectadas, ou a perdas desconhecidas no processo, ou a outras situações análogas, destes eventos, inclusive, tais descontos independem, ou seja, a fiscalizada é remunerada de qualquer forma. Assim, a percepção de tais valores não pode ser considerada uma recuperação de custo, como tentou fazer parecer a WMS.

(...) O fornecedor pode, ainda, pagar os referidos valores através de fornecimento de mercadorias, **as chamadas bonificações** (ver planilha explicativa, na coluna ‘forma de recebimento’).”

**3.2. Base de cálculo das contribuições segundo a sistemática não-cumulativa: totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica – Inexistência de autorização legislativa para as exclusões efetuadas pela recorrida.**

Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como **a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

De acordo com a legislação da COFINS não cumulativa, sem alterações relevantes em relação à Lei 10.637/2002 (PIS não cumulativo) para o caso dos autos:

**Lei 10.833/2003 (COFINS não cumulativa)**

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II- não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III- (...)

V- referentes a:

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

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de

investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita”. (Grifos nossos)

Em regra, deve ser oferecida à tributação a totalidade das receitas auferidas pela empresa, admitindo-se apenas aquelas exclusões trazidas pela lei (art. 1º, § 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003).

Como ficou demonstrado acima, todas as contas objeto da autuação caracterizam receita, pois decorrem do esforço produtivo da empresa. Resta, então, verificar se existia autorização legal para que o montante fosse excluído da tributação.

Segundo consta da Lei, no que concerne aos descontos, é permitida a exclusão daqueles concedidos em caráter incondicional, os quais não ocorreram nos presentes autos, apesar da denominação contábil utilizada pela contribuinte de “descontos”.

**Os descontos incondicionais são os aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto, mediante liberalidade do vendedor, no caso, a contribuinte. Ocorre que, na hipótese, quem suporta o desconto é o próprio FORNECEDOR, por disposição unilateral da autuada, conforme consta dos contratos de fornecimento, em virtude de penalidades pelo descumprimento dos acordos, pela prestação de serviços ou como imposição para que os fornecedores possam colocar seus produtos nas lojas da contribuinte.** Ressalte-se que a exclusão da base de cálculo é para o **bonificador**, não tendo qualquer efeito o desconto ser incondicional para o **recebedor**. Para este, qualquer desconto recebido, condicional ou incondicional, é tributável pelo PIS e COFINS.

Registre-se que a fiscalizada, sob a denominação anterior de SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A foi autuada pelo não oferecimento à tributação de receitas semelhantes às do presente processo, tendo sido mantida parcialmente a autuação pelo CARF no processo 11080.013954/200226 (COFINS); e em sua integralidade, em relação ao de nº 11080.013955/200271 (PIS).

Registre-se que a fiscalizada, sob a denominação anterior de SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A foi autuada pelo não oferecimento à tributação de receitas semelhantes às do presente processo, tendo sido mantida parcialmente a autuação pelo CARF no processo 11080.013954/200226 (COFINS); e em sua integralidade, em relação ao de nº 11080.013955/200271 (PIS).

Logo, já decidiu o CARF pela inclusão dos ‘descontos e bonificações’ na base de cálculo do PIS e da COFINS, em processo **da SONAE DISTRIBUIÇÃO BRASIL S.A**, cuja denominação foi posteriormente alterada em razão de incorporação. Cite-se trecho do voto relatório e voto do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar proferido no **Acórdão 20215.617 (processo 11080.013955/200271), relativo ao PIS (31/01/1995 a 31/12/1999), verbis:**

“(…)

**Tais receitas são, em síntese, as seguintes:**

- receitas de locação de lojas de conveniência, situados dentro dos estabelecimentos do Contribuinte, aí englobados o aluguel, encargos e valores cobrados a título de “*res esperata*”, correspondente à localização privilegiada de tais estabelecimentos;

- valores cobrados dos fornecedores, classificados como cobrança de "pedágio", ou tarifa (aqui entendida não em seu sentido técnico mas lato), a fim de expor os produtos em seus estabelecimentos;
- "pedágios" que têm como contraprestação serviços prestados pelo Contribuinte a seus próprios fornecedores, a estes impostos a fim de colocar os produtos à venda — em outras palavras, o Contribuinte adquire os produtos do fornecedor, mas cobra um valor para comercializá-los;
- locação de espaços especiais de venda no interior das lojas; espaços físicos privilegiados, tais como gôndolas, ilhas de vendas e outros, têm sua utilização condicionada ao pagamento de valores pelos próprios fornecedores;
- receitas decorrentes da atividade de distribuição de mercadorias; o fornecedor tem a escolha de distribuir seus produtos nos diversos estabelecimentos do Contribuinte, ou simplesmente na "Central de Distribuição", efetuando o próprio contribuinte a distribuição das mercadorias pelos diversos estabelecimentos. Tal serviço é cobrado, mas não é oferecido à tributação sequer é contabilizado ou amparado por qualquer documento fiscal;
- receita decorrente da atividade de reposição ou promoção de produtos no interior das lojas — caso o fornecedor não disponibilize pessoal para reposição ou promoção dos produtos fornecidos dentro das lojas do Contribuinte, será cobrado do mesmo tal serviço;
- receita decorrente de propaganda — os fornecedores são compelidos pelo Contribuinte a pagar uma remuneração para que os produtos ou mercadorias constem dos anúncios publicitários veiculados pelo supermercado.

Receitas que não têm como contraprestação um serviço prestado pelo Contribuinte — tributados a partir da Lei n.º 9.718/98:

- aniversário, abertura de lojas ou reinauguração - valores cobrados dos fornecedores a fim de que estes participem de promoções especiais realizadas pelo Contribuinte;
- rappel, prêmio de fidelidade e objetivo de crescimento — o Contribuinte cobra de seus fornecedores valores a título do suposto crescimento que estes terão ao comercializar seus produtos nos estabelecimentos daquele;
- desconto não devolução valores cobrados dos fornecedores pela não emissão de notas de devolução para aqueles produtos avariados dentro do estabelecimento do Contribuinte;

**- bonificações de mercadorias valores cobrados dos fornecedores a título de compensação de estoque por compras realizadas com preços superiores àqueles praticados pelos concorrentes ou reações a preços de promoções realizadas pelos mesmos.**

Ressalte-se que diversas, senão a imensa maioria das receitas acima elencadas, configuram-se estranhas às operações comumente praticadas entre produtores e comerciantes atacadistas e varejistas. As mesmas são objeto de repulsa pelos órgãos competentes, sendo inclusive objeto de diversas Comissões Parlamentares de Inquéritos, tendo em vista o manifesto abuso de poder econômico decorrente das mesmas. Farta documentação foi acostada aos autos comprovando tanto o ingresso das receitas, como os fatos que as cercam. (...)

### **SUPOSTOS DESCONTOS**

**O contribuinte insiste em afirmar que concede descontos aos fornecedores, devendo estes descontos ser excluídos da base de cálculo da contribuição. Não nos parece ser esta a hipótese, senão vejamos:**

Desconto é um abatimento do preço, concedido por liberalidade ou como consequência de determinada condição. Em qualquer dos casos, é efetivo abatimento do preço, não havendo diferenciação se o desconto é concedido como abatimento do valor bruto da mercadoria, ou como devolução de numerário após o pagamento do preço/valor bruto.

(...)

**Os descontos passíveis de exclusão da base de cálculo da contribuição são aqueles denominados incondicionais, ou seja, concedidos mediante liberalidade do vendedor.**

**Ocorre que na hipótese, quem na verdade concede o desconto é o próprio FORNECEDOR, como se viu pela análise do contrato de fornecimento.**

Por exemplo, caso determinado fornecedor tivesse boa saída de seus produtos, as compras posteriores seriam efetuadas por preços cada vez menores, aplicáveis retroativamente.

**Sem dúvida, um benefício auferido pela SONAE, e não pelo FORNECEDOR - que tão somente teria o montante de suas vendas aumentado, mas seu valor, reduzido.**

**Assim, não há que se falar em exclusão da base de cálculo da contribuição, razão pela qual dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para:**

(...).

Seguem os trechos das ementas de julgados dos processos 11080.013954/200226 (COFINS) e 11080.013955/200271 (PIS) de 2002, segundo a Lei 9.718/98, cujos lançamentos foram mantidos pelo CARF, exceto no julgado da COFINS, no que tange às bonificações de mercadorias recebidas dos fornecedores ante a constatação de que preços inferiores estão sendo praticados por concorrentes:

**Cofins: 11080.013954/200226:**

“RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. PROPAGANDA. REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS. RATEIO DE DESPESAS. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO.

O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas.

DESCONTOS RECEBIDOS. CONTRAPARTIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Mesmo antes da Lei nº 9.718/98, e consoante a LC nº 70/91, caracterizavam-se como faturamento, base de cálculo da COFINS, os descontos recebidos de fornecedores em contrapartida a serviços de transporte e distribuição.

OUTRAS RECEITAS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. PERÍODO A PARTIR DE FEV/99. LEI Nº 9.718/98. TRIBUTAÇÃO.

**Nos termos da Lei nº 9.718/98, a receita bruta, base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, inclui os descontos condicionais recebidos de**

fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.

#### BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃOINCIDÊNCIA.

Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.”

#### **PIS: 11080.013955/200271:**

“BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA.

**Antes mesmo da EC/20 a base de cálculo do PIS incluía todos os valores entrados como receita, ainda que escriturados de forma diversa e independentemente da sua classificação contábil.”**

Inobstante julgado supra, os denominados “descontos e bonificações de mercadorias” devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS, pois não se caracterizam como desconto incondicional.

O valor da bonificação de produtos oferecida em cada venda poderá ser considerado desconto incondicional, desde que represente parcela redutora do valor da venda, constando na nota fiscal de venda tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja ofertar a título de bonificação, transformando-se, em reais, o total das unidades, como se vendidas fossem. Após, subtrai-se a título de desconto incondicional a parcela em reais, que corresponde à quantidade que se pretende ofertar a título de bonificação, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

No caso dos autos, não foi esse o procedimento adotado. As notas fiscais sequer especificam as bonificações, ao contrário, a fiscalização apurou que “é importante mencionar que todos os valores cobrados, os quais fizemos referência ao longo da narrativa deste item, não são suportados por documentação fiscal alguma, sendo recebidos em carteira, mediante a emissão de cobrança bancária, ou ainda, através de desconto no pagamento”.

Sobre o assunto, eis o seguinte acórdão:

Acórdão 20403.304 “CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL –COFINS Período de apuração:

01/02/1999 a 31/10/2003 BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. DESCARACTERIZAÇÃO. **Somente se configura o recebimento de bonificação em mercadorias, cujo valor não é computado como receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins na forma definida na Lei nº 9.718/98, quando constem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente registrada a conta de receita e tributada pelas contribuições na vigência daquela Lei. Recurso Voluntário Negado”** (Destaque nosso)

Finalmente, defende a contribuinte que as receitas oriundas das contas objeto do lançamento consistem em receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005, o que não merece guarida.

Primeiramente, **ainda que fossem receitas financeiras, são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo, pois, como visto, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.** Assim, como o lançamento se refere a fatos geradores apurados sob o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, é prescindível a classificação dos descontos, inclusive na forma de bonificações, como receita típica da empresa, uma vez que a Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da EC n.º 20/98, permitem a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS do total das receitas auferidas, independentemente da fonte (art. 1.º).

Ademais, **as receitas financeiras** sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005 **são as advindas de empréstimos e financiamentos, nos termos do caput do art. 27 da Lei 10.865/04, o que não é o caso dos autos, pois se referem a receitas relativas à atividade empresarial definida no objeto social da empresa, não se confundido sequer com receita financeira.** Nesse sentido, esclareceu o e. STJ. Cite-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ENCARGOS COBRADOS NAS VENDAS A PRAZO. NATUREZA. ACRÉSCIMO DE PREÇO QUE NÃO SE CONFUNDE COM RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO COM BASE NOS DECRETOS 5.164/04 E 5.442/05. IMPOSSIBILIDADE. 1.

Recurso especial no qual se discute a natureza jurídica dos "encargos" cobrados nas vendas a prazo; se caracterizam, ou não, receitas financeiras passíveis de tributação à alíquota zero, nos moldes autorizados pelos Decretos 5.164/04 e 5.442/05 (que regulamentaram o art. 27, § 2º, da Lei 10.865/04). 2. O diferencial de preço decorrente da venda realizada de forma parcelada é livremente pactuado com o comprador como condição à realização do negócio, integrando, pois, o preço final da mercadoria.

Assim, por decorrer esse acréscimo de um ajuste prévio para a consecução da venda, não há falar em juros, quer compensatórios, que pressupõem remuneração de capital, quer moratórios, que pressupõem atraso no cumprimento de obrigação. 3. O argumento de que esses encargos "são adicionados ao valor da operação em razão do credor ficar privado do seu capital" não desnatura o negócio entabulado, na medida que essas práticas derivam de estratégias empresariais tendentes a viabilizar o incremento das vendas. **O fato de a recorrente denominar esse aumento de preço pelas vendas a prazo de juros ou de encargos financeiros é irrelevante para fins de tributação, na medida em que para esse mister, o que importa é a essência do negócio jurídico existente à luz do Direito Privado.** Essa é a inteligência do art. 110 do CTN. 4. O caput do art. 27 da Lei 10.865/04, cujo § 2º é regulado pelos decretos supramencionados, autoriza, pelo Poder Executivo, o desconto de crédito relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Em uma interpretação sistemática, tem-se que receitas financeiras referidas no parágrafo segundo são da mesma natureza daquelas despesas referidas no caput, que, como visto, restringem-se a empréstimos e financiamentos. Essa atividade, no entanto, constitui o objeto social dos lojistas, não sendo possível conceber para fins tributários que essas pessoas jurídicas possam obter receitas financeiras típicas de operações realizadas junto a instituições financeiras. 5. Recurso especial não provido. REsp 1120199 / SC, Relator(a) Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Data do Julgamento 22/06/2010, Data da Publicação/Fonte, 01/07/2010)



Transcrevem-se os dispositivos legais em questão:

**Lei 10.865/04**

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

§ 1º(...) § 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as **receitas financeiras** auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

**Decreto 5.442, de 9 de maio de 2005.**

Art. 1º Ficam **reduzidas a zero** as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS incidentes sobre as **receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.**

Parágrafo único. (...)

*Diante de todo o exposto, merece reforma o acórdão recorrido.*

*(Destques do original) (...)*”

Saliente-se ainda que em outro julgado, esta 3ª Turma também se posicionou no mesmo sentido, quanto a esta mesma matéria, no **Acórdão nº 9303-005.977**, de 28/11/2017, de relatoria do *Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza*, que teve a seguinte ementa:

**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.** (Grifei)

Dentro desse contexto, as Contas 51150003 – Recuperação Propaganda-Cadastro e 51150007 – Propaganda – Cartas, em resumo representam prestação de serviços de marketing e, portanto, devem ser tributadas.

Ressalta-se que todas as contas incluídas pela Fiscalização na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica.

Portanto, o valor dos abatimentos financeiros ou descontos equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Assim, ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.

Quanto aos descontos (Contas 52010001 – Desconto Incondicional, 52010012 – Desconto Incondicional – Baixa de preço, 52010015 – Desconto Incondicional – Quebra e 6103001 – Descontos Obtidos Fornecedores/outros), é permitida a exclusão daqueles concedidos

em caráter incondicional, os quais não se verificou comprovado nos presentes autos. Os descontos incondicionais cujas receitas são excluídas da base de cálculo das contribuições são os descontos concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto, mediante liberalidade do vendedor, no caso, a contribuinte. Ocorre que, na hipótese, quem concede o desconto é o próprio fornecedor.

Por fim, a contribuinte aduz que as receitas oriundas das contas objeto do lançamento consistem em receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442, de 2005, o que não merece guarida. Essas receitas financeiras (sujeitas à alíquota zero) são as advindas de empréstimos e financiamentos, nos termos do caput do art. 27 da Lei n.º 10.865, de 2004, o que não é o caso sob discussão, pois se referem a receitas relativas à atividade empresarial definida no objeto social da empresa, não se confundido sequer com receita financeira.

Por fim, veja-se o que restou assentado no voto condutor do Acórdão recorrido, *“(...) Todas as explicações dadas referem a operações em que a receita se constitui em remuneração por algum serviço ou permissão, e não como desconto meramente financeiro. A empresa não se desincumbe de demonstrar, documentalmente, aquelas operações que se refiram especificamente a descontos financeiros, e a maioria, conforme a própria explicação dada, não se refere a descontos financeiros, por se constituírem em remuneração de operações sucessivas, e não meramente liquidação de uma única operação”*. (Grifei)

Isto posto, não é possível excluir da base de cálculo das contribuições, os valores referentes a “recuperação de despesas com propaganda” e os “descontos obtidos”, por tratarem-se de receitas relativas à atividade empresarial definida no objeto social da empresa.

Ante todo o exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, mantendo-se o Acórdão recorrido nos pontos em que foi questionado, bem como com fundamento nas razões expendidas neste voto.

#### Conclusão

Em vista das razões acima expostas, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos