

REVISTA
TRIBUTÁRIA
E DE FINANÇAS PÚBLICAS
R Trib

ANO 24 • 129 • JULHO-AGOSTO • 2016

COORDENAÇÃO:
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

PUBLICAÇÃO OFICIAL



THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS**

DA IMPOSSIBILIDADE CONTÁBIL E JURÍDICA DE OS VALORES DECORRENTES DOS DESCONTOS E BONIFICAÇÕES COMERCIAIS COMPOREM A BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

THE ACCOUNTING AND LEGAL IMPOSSIBILITY OF AMOUNTS ARISING FROM DISCOUNTS AND COMMERCIAL REBATES COMPOSE THE BASE OF THE PIS AND COFINS

BRUNO A. FRANÇOIS GUIMARÃES

Master on Laws (LL.M) em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.
Pós-graduando em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS.
Advogado em Porto Alegre/RS.
bruno.guimaraes@cabanellos.com.br

CLÁUDIO TESSARI

Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities.
Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS.
Professor livre docente dos cursos de: pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities; pós-graduação em Direito Tributário da PUCRS-IET; pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUCRS; pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da PUCRS; pós-graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos; pós-graduação em Direito de Família Contemporâneo e Mediação da Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – FADERGS; pós-graduação em Direito de Família e MBA em Direito de Empresa com ênfase em Direito Tributário do Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC.
Sócio do Instituto de Estudos Tributários – IET.
Sócio do Instituto Brasileiro de Direito de Família – IBDFAM e membro da Comissão de Estudos Multidisciplinares.
Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.
teessari@bgt.adv.br

ÁREA DO DIREITO: Tributário; Comercial/Empresarial.

RESUMO: Os valores originários das bonificações e dos descontos comerciais não se configuram receitas financeiras dos contribuintes, não podendo ser tributados como se o fossem, pois, a sua forma de escrituração contábil, será, sempre, como uma quantidade que implica na redução de custo, e não como uma receita, não podendo compor a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

ABSTRACT: The values originating from subsidies and trade discounts not constitute financial income taxpayers and can not be taxed as if they were, therefore, their way of accounting, will always, as an amount which implies the reduction of cost and not as a recipe and can not compose the basis for calculating contributions intended to PIS and COFINS.

PALAVRAS-CHAVE: Base de cálculo do PIS e da COFINS – Bonificações e descontos comerciais – Receitas Financeiras – Redução de Custo.

KEYWORDS: PIS and COFINS tax base – Rebates and trade discounts – Financial income – Cost reduction.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Método de procedimento. 3. Da legislação e da doutrina mais especializada sobre a matéria. 4. O entendimento exarado pela Receita Federal do Brasil no sentido de que bonificações e descontos comerciais são receitas financeiras. 4.1 O que se consideram receitas financeiras e como devem ser tratadas? 5. O tratamento contábil dos valores decorrentes das bonificações e dos descontos comerciais: impossibilidade de sua caracterização como receita. 6. A vinculação dos pronunciamentos do CPC e as limitações de competência: impossibilidade de confusão entre redução de custo e receita. 7. Da análise das decisões proferidas pelos tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria em questão. 8. Conclusões. 9. Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

No normal desempenho de suas atividades uma empresa pode adquirir uma quantidade de 100 mercadorias ao custo de R\$ 20,00 por unidade e, em decorrência de várias situações de mercado obter um desconto condicional de 20% reduzindo o custo unitário da mesma para R\$ 16,00 ou, ainda, receber uma quantidade maior de mercadorias a título de bonificação.

Diante dessas situações de mercado, cada vez mais comuns no mundo de hoje, o Ente Tributante Federal brasileiro determina que os valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações obtidos pelo contribuinte no normal desempenho de suas atividades sociais, fora da nota fiscal de aquisição, devem ser contabilizados como receitas financeiras e incluídos no lucro operacional composto, então, a base de cálculo das contribuições destinadas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Contudo, tais valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações não podem ser qualificados como receitas financeiras, tanto por razões contábeis quanto jurídicas.

2. MÉTODO DE PROCEDIMENTO

Nesse artigo examina-se a possibilidade contábil e jurídica dos valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações obtidos pelo contribuinte no normal desempenho de suas atividades sociais, fora da nota fiscal de aquisição, serem contabilizados como receitas financeiras e incluídos no lucro operacional e, em decorrência, comporem a base de cálculo das contribuições destinadas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Elegeu-se, então, o método de abordagem hipotético (não está correta, tanto sob o âmbito contábil quanto jurídico, a inclusão dos valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações – obtidos fora da nota fiscal de aquisição – nas bases de cálculo do PIS e da COFINS); dedutivo (tendo em vista que tais valores, em realidade, devem ser tratados contábil e juridicamente como redutores de custo e não como uma receita).

Para tanto, estabelece-se uma análise do entendimento da Receita Federal do Brasil a propósito da forma de escrituração contábil e tributação dos valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações, comparando-os com as diretrizes estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, e as vinculações e preponderâncias destes em relação aquelas.

Identificam-se, da mesma forma, quais são os vícios jurídicos e as incorreções contábeis que tornam completamente equivocada a inclusão dos valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações – obtidos fora da nota fiscal de aquisição – nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

Por fim, utilizando-se do método de procedimento monográfico, busca-se corroborar tal entendimento por meio da análise de conteúdo das decisões proferidas pelos tribunais administrativos e judiciais pátrios sobre a questão, identificando-se a forma correta (contábil e jurídica) de escrituração e tributação dos valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações.

3. DA LEGISLAÇÃO E DA DOUTRINA MAIS ESPECIALIZADA SOBRE A MATÉRIA

A legislação de regência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS não prevê a exclusão das bonificações da base de cálculo dos referidos tributos, constando apenas, nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a *exclusão dos descontos incondicionais* da hipótese de incidência, nos termos que seguem:

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

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2.º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1.º

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

I – decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

(...)

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(...)

V – referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

(...)

Há que se destacar que a Lei 12.973/2014, unificou o conceito de receita bruta, que passou a ser comum para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), conforme nova redação atribuída ao artigo 12 do Decreto-lei 1.598/1977, senão vejamos:

Art. 12. A receita bruta compreende:

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

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

A pretexto de adaptar a legislação do PIS e da COFINS ao novo conceito de receita bruta, referida lei federal modificou a redação do artigo 3.º da Lei Federal n. 9.718/1998, cujo teor passou a ser o seguinte:

Art. 3.º O faturamento a que se refere o art. 2.º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

O cerne da questão, no nosso modo de ver, é verificar se as bonificações se enquadram no conceito de receita, considerado *o ingresso de recursos novos no caixa da empresa*, análise que demanda perquirir também o que manifesta a doutrina a respeito. Nesse sentido, José Antônio Minatel¹ ensina que:

(...) receita é conceito jurídico, não só por estar colocada no texto da Lei Magna com o objetivo de circunscrever específica realidade apta a suportar tributo, presuposta e do conhecimento do legislador constituinte derivado, mas também porque *a materialidade traduzida no conceito deve ser fruto de negócios jurídicos, portanto, negócios tutelados pelo Direito, como o valor recebido como contrapartida numa*

1. MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para a sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 85.

operação de venda e compra, a remuneração no contrato de prestação de serviços, ou os juros fixados num contrato de mútuo.

Assim, ainda que o ordenamento jurídico procure interferir nas condutas das pessoas, prescrevendo consequências aos fatos a eles relacionados, como, por exemplo, atribuindo o dever de pagar COFINS àquele auferidor de receita, de certo, essa situação só pode ser decorrente de negócio jurídico acobertado por contrato, escrito ou verbal, ou seja, o ato de auferir receita deve provir do exercício da atividade empresarial, da remuneração de esforço ou como contraprestação pela cessão onerosa e temporária de direitos a serem explorados por terceiros, condutas todas regradas pelo direito.

Norberto Bobbio² entende que “receita, na linguagem comum, assim se considera toda soma ou quantia que vem integrar um patrimônio, acrescentando-o. Todas as entradas, recebimento de dinheiro ou bens denominam-se receita, em contraposição às despesas”.

Retornando ao entendimento de José Antônio Minatel,³ ao prestigiar os ensinamentos do jurista Marco Aurélio Greco:

(...) parece claro que o ingresso no patrimônio do seu titular é um dos atributos, senão o principal, imprescindíveis para a adequação dos fatos envoltos nos diferentes negócios jurídicos ao conteúdo semântico retirado da norma de atribuição constitucional de competência. (...) precisa traduzir ingresso pela efetiva geração de recursos financeiros decorrentes da remuneração de um esforço, de uma atividade, ou mesmo como remuneração de capital empregado ou investido com o objetivo de agregar um retorno econômico positivo.

E pela importância dessa doutrina para o estudo que se propõe, oportuna a transcrição de mais os seguintes trechos:

(...) é impossível contraditar aqueles que enxergam, de forma imprópria, natureza de receita nos ingressos provenientes das chamadas *recuperações de custos ou de despesas*.

Receita, já foi visto, deve representar *disponibilidade nova de recursos*, proveniente de fonte externa pelo exercício da atividade econômica (materialidade), (...). *Tem a mesma natureza a maioria esmagadora dos casos em que se está diante de simples recuperação de custos ou de despesas, na medida em que seu efeito econômico é de mera*

2. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo/ Brasília: Polis/UNB, 1989. p. 319-20, p. 67.

3. MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para a sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 90.

*recomposição da mesma disponibilidade preexistente, não caracterizando nova riqueza auferida, tampouco é proveniente de remuneração de esforço, direito ou atividade.*⁴

Pelo visto, Norberto Bobbio, de certa forma, tem uma visão mais ampla do que possa ser considerado como receita, haja vista entender que todo o valor que venha integrar ao patrimônio, enquadra-se no referido conceito. Não obstante, José Antônio Minatel, entende se tratar de receita o ingresso de recursos novos ao caixa da pessoa jurídica, não podendo se tratar de recuperação de custos, de recomposição de valor preexistente, como o que ocorre com o contribuinte que, ao receber verbas promocionais, às empenha na finalidade de divulgação dos produtos recebidos dos fornecedores.

Especificamente com relação às bonificações e descontos obtidos, para fins de caracterização dos mesmos como receita, conveniente colacionar mais as seguintes transcrições:

(...) Para o vendedor, que faz a entrega dos produtos ditos bonificados, parece não existir dúvida quanto à receita auferida na operação dever corresponder ao valor efetivamente recebido pela totalidade das mercadorias entregues ao comprador (vendidas + bonificadas), cuja aferição individual do preço de venda poderá ser obtida mediante divisão do valor total, pelos valores equivalentes de cada item transacionado. *Quem entrega mercadoria em bonificação não está auferindo qualquer receita adicional, nem está fazendo doação, tampouco caracteriza perda pelo não conhecimento do valor teórico correspondente.*

Se para o vendedor há consenso de que a mercadoria entregue em bonificação não altera seu regime de reconhecimento de receita, podendo significar, quando muito, a prática do denominado desconto incondicional, ou seja, já concedido no momento da emissão do documento fiscal e não vinculado a qualquer evento superveniente à operação, a mesma sintonia não se observa no tratamento a ser observado pelo adquirente dos produtos. No outro polo da relação comercial, é muito comum a adoção de procedimentos não condizentes com a natureza jurídica do negócio realizado, mediante registro da operação que, na maioria dos casos, implica em precipitada majoração de base de cálculo de tributos.

Não há receita no momento da aquisição de mercadorias bonificadas, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos custos dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já compromissados.

4. MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para a sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 95.

O reconhecimento da receita em relação à mercadoria recebida em bonificação dar-se-á quando do exercício da atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação de venda e compra, oportunidade em que serão efetuados os registros pertinentes em função dos objetivos de apuração das diferentes realidades: com obediência aos preceitos da ciência contábil indicativa do regime de competência para apuração do resultado da entidade que, como já vimos, interessa para dimensionamento da base de cálculo de outros tributos (IRPJ e CSLL), não das contribuições incidentes sobre a receita (COFINS e PIS), para as quais só tem relevância o efetivo ingresso proveniente da comercialização das mercadorias bonificadas.

Em arremate, mercadorias recebidas em bonificação e descontos obtidos são eventos relacionados à aquisição de bens e direitos, e não à atividade-fim que visa colocá-los no mercado, portanto não se prestam para compor a base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS, por não se qualificarem como receita. (...) metodologia para neutralizar efeitos negativos de anterior registro como contrapartida para o mesmo evento.⁵

Nos dizeres de Minatel, em sua doutrina muito apropriada, quando da ocasião da aquisição das mercadorias bonificadas, não há ingresso financeiro, havendo que ser reconhecida a receita somente quando do exercício da atividade empresarial.

4. O ENTENDIMENTO EXARADO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL NO SENTIDO DE QUE BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS SÃO RECEITAS FINANCEIRAS

Por meio do art. 1.º, do Decreto 8.426/2015, o Governo Federal majorou a alíquota das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS não cumulativas incidentes sobre as receitas financeiras, aumentando-as, respectivamente, para 0,65% e 4%.⁶ Em que pese os diversos pontos passíveis de questionamento relativamente a tal majoração nos dedicaremos, aqui, especificamente, em analisar os seus impactos sobre os valores decorrentes das bonificações e descontos comerciais condicionados obtidos pelos contribuintes, tema de especial importância para o setor varejista.

5. MINATEL, José Antônio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para a sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 97.

6. Art. 1.º. Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

A Receita Federal do Brasil entende que os valores decorrentes das bonificações e descontos comerciais dados “fora” da nota fiscal de aquisição, os chamados “descontos condicionados”, devem ser contabilizados como receitas financeiras por aqueles que os recebem, estando sujeitos, conforme antecipado, à alíquota conjunta de 4,65%. Tal entendimento pode ser verificado pela resposta à pergunta 444, disponível do site da própria Receita Federal:⁷

4.1 O que se consideram receitas financeiras e como devem ser tratadas?

Os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pelo contribuinte no período de apuração, compõem as receitas financeiras e como tal deverão ser incluídas no lucro operacional. (grifou-se)

Contudo, diversamente do que entende a Receita Federal do Brasil, os valores originários das bonificações e dos descontos comerciais não se configuram receitas financeiras dos contribuintes, não podendo ser tributados como se o fossem sendo que tal fato decorre do tratamento contábil dado pela legislação às referidas rubricas.

Como se sabe, as formas de concessão de bonificações e de descontos comerciais são diversas, tais como:⁸

(1) *bonificação ou desconto em promoção para abertura de lojas*, onde mercadorias são recebidas pela rede varejista de seus fornecedores para abertura ou reinauguração de lojas;

(2) *bonificação ou desconto por volume de compra*, onde a bonificação ou desconto comercial está atrelado a determinado volume de compras pela rede varejista;

(3) *bonificação ou desconto pela não devolução de mercadorias*, onde o desconto está vinculado à não aceitação pelo fornecedor da devolução de mercadorias avariadas;

7. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr444a453.htm> Acesso em: 17.01.2016.

8. Para uma análise mais aprofundada a respeito das razões pelas quais cada uma dessas formas de bonificação e desconto não são enquadráveis como receitas financeiras, vide: ANAN JR., Pedro. As bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP, 2013, Vol. 2. p. 437-440.

(4) *bonificação ou desconto pela centralização de distribuição de mercadorias*, onde os descontos são concedidos ao fornecedor que opta por entregar mercadorias no centro de distribuição, ao invés das lojas do comprador, etc.

Contudo, pouco importa a forma com que a bonificação ou desconto comercial é contratado entre fornecedor e adquirente, pois a sua forma de escrituração contábil, será, sempre, como uma quantia que implica na redução de custo, e não como uma receita, não podendo compor a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

5. O TRATAMENTO CONTÁBIL DOS VALORES DECORRENTES DAS BONIFICAÇÕES E DOS DESCONTOS COMERCIAIS: IMPOSSIBILIDADE DE SUA CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA

Até a entrada em vigor da Lei 11.638/2007, não havia um órgão ou entidade centralizada que emitisse pronunciamentos ou orientações contábeis que fossem obrigatórias para realização da escrituração contábil em território nacional.

Todavia, com o advento da referida lei, acrescentou-se na Lei 6.385/1976, o art. 10-A,⁹ que autoriza a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, e o Banco Central do Brasil – BACEN e outras determinadas entidades a ratificar pronunciamentos e orientações oficiais que tenham por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria.

Utilizando-se da Resolução 1.055/2005, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, com o que se tornou obrigatória a observância aos pronunciamentos do CPC pelos profissionais de contabilidade.¹⁰

Por meio de seu pronunciamento de número 30, devidamente aprovado pela CVM (579/2009), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, estabeleceu de forma clara e expressa como deve ocorrer o registro contábil da receita, e o tratamento a ser conferido às bonificações e descontos comerciais:

9. Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.
10. BIFANO, Elidie Palma. O direito contábil: da Lei 11.638/2007 à Lei 11.941/2009. In ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: alterações das Leis 11.638/2007 e 11.941/2011* – vol. II. São Paulo: Quartier Latin, p. 196-197.

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 estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. *É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (trade discounts) e/ou bonificações (volume rebates) concedidos pela entidade ao comprador.* (grifou-se)

Ou seja, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC 30, os valores decorrentes dos descontos comerciais e das bonificações não podem ser qualificados como receitas do seu beneficiário, devendo ser deduzidas quando da sua mensuração. Tal ponto vai integralmente respaldado pelo pronunciamento técnico CPC 16, aprovado pela Deliberação CVM 575/2009, que regulamenta o registro de estoques e dispõe no seu item 11:

Mensuração de estoques

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

Custos dos estoques

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

Custos de aquisição

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

Assim, havendo uma disposição do CPC sobre como proceder com a escrituração de descontos comerciais e bonificações, sua observância é obrigatória aos profissionais de contabilidade.

Forçoso é concluir, então, que os valores decorrentes das bonificações e descontos comerciais obtidos tem tratamento contábil de redução de custos, devendo ser deduzidos da receita para sua devida mensuração, e reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto se referir a mercadorias ainda não comercializadas.

Nesse sentido são também os ensinamentos de Eliseu Martins: “No caso dos descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: *devem ser considerados redução do preço de aquisição*”¹¹ (grifou-se).

Interessante destacar ainda que esse entendimento se coaduna perfeitamente com o que estabelecem as normas internacionais de contabilidade, exaradas pela *International Accounting Standards 2 –IAS 2*.¹² Tal norma estabelece expressamente que os descontos comerciais e as bonificações não devem ser reconhecidos como receitas:

Costs of purchase

11 The costs of purchase of inventories comprise the purchase price, import duties and other taxes (other than those subsequently recoverable by the entity from the taxing authorities), and transport, handling and other costs directly attributable to the acquisition of finished goods, materials and services. *Trade discounts, rebates and other similar items are deducted in determining the costs of purchase.*¹³

José Antonio Navarrete e Reinaldo Guerreiro¹⁴ lecionam o seguinte quanto ao ponto:

A IAS 2 também especifica que “descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes, são deduzidos na determinação do custo de aquisição”. Dessa forma, descontos, abatimentos (rebates) e outros diretamente atribuíveis ao produto, são, como regra geral, atribuídos ao custo de aquisição e não devem ser reco-

-
11. MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2010, p. 117.
 12. As normas internacionais de contabilidade (em inglês: International Accounting Standard – IAS, hoje conhecidas como International Financial Reporting Standards, IFRS), cujo principal objetivo é uniformizar os critérios de escrituração contábil pelo mundo, de forma que a elaboração dos elementos das demonstrações societárias das sociedades observem um padrão global, são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacionais publicados e revisados pelo International Accounting Standards Board – IASB. No que diz respeito à sua adoção pelo Brasil, tal se deu por meio de Lei 11.638/2007, que alterou o Capítulo XV da Lei 6.404/1976 – Lei das Sociedades por Ações.
 13. Custos de compra. 11 Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis pela entidade das entidades fiscais), e transporte, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e Serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra (tradução nossa).
 14. NAVARRETE, José Antonio; GUERREIRO, Reinaldo. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS x Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas, p. 62.

nhecidos como receita. Em todas as circunstâncias, a substância econômica da transação deve ser analisada.

O conceito do que seja receita se trata de questão antiga no direito tributário, especialmente pela sua relevância na questão referente à inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS e da CPRB.¹⁵ Pela sua relevância ao que se está discutindo, trata-se de questão que não podemos nos furtar de abordar.

A alínea *b*, do inciso I, do art. 195, da CF/88, viabiliza a instituição de contribuição a ser paga por uma gama de contribuintes sobre “a receita ou o faturamento”.¹⁶ A questão é que tal alínea, na sua redação original, referia tão somente “faturamento”, o que deu ensejo a grandes discussões, vez que, com a instituição da COFINS, pela LC 70/1991, o legislador, em seu art. 2.º, considerou como faturamento “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” e, posteriormente, ao alterá-la pela Lei 9.718/1998, ainda sob a égide da redação original do dispositivo constitucional acima referido, referiu-se à “receita bruta” como a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Por ocasião do julgamento dos RE 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, o STF reconheceu a inconstitucionalidade deste alargamento da base de cálculo da COFINS. Pela relevância, transcreve-se trecho do voto do Min. Cezar Peluzo que traz luzes ao conceito de receita tributável:

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente *de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial*. (...) Donde a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início da atual Constituição da República, *embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento* (grifou-se).

Assim, tem-se que receita é gênero de grande amplitude, que comporta os ingressos de valores que se incorporem definitivamente ao patrimônio do contribuinte.¹⁷

15. Sobre o tema, sugerimos ao leitor interessado nossa contribuição: GUIMARÃES, Bruno A. François. A Não Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) Instituída pela Lei 12.546/2001. In *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: SAGE; Síntese, v. 18, n. 106, nov./dez. 2015, p. 79-90.

16. Art. 195 (...) I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento.

17. Para uma análise minuciosa e satisfativa a respeito do uso do termo “receita” na Constituição Federal, por meio da qual se corrobora o aqui exposto, ver: KNOPFELMACHER, Marcelo. *O Conceito de Receita na Constituição: método para sua tributação sistemática*. São Paulo: Quartier Latin, p. 95-102.

Ora, bonificações e descontos comerciais são reduções de custo e não receita, pois não implicam no ingresso de valores em contraprestação pela venda de mercadorias, prestação de serviços ou o que quer que seja. Trata-se de mero ajuste de preço diante de certas condições, *não se tratando de um ingresso novo de valores naquele que os obtém*, sendo inclusive de se questionar a peculiaridade de uma receita ser gerada por uma aquisição, ou seja, por um desembolso de valores.

Da mesma forma, bonificações e descontos comerciais não são receita bruta dos contribuintes. Com base na jurisprudência do STF, pode-se afirmar que receita bruta (ou faturamento)¹⁸ é uma grandeza menor que a receita, compreendendo, em linhas gerais, o resultado das operações de compra e venda, de prestação de serviços e de demais atividades que sejam objeto social da empresa que se lhe incorporem ao patrimônio.

Assim, claro está que bonificações e descontos comerciais não são receita ou receita bruta dos contribuintes, mas sim redutores de custo, não podendo ser qualificados como receita financeira dos mesmos, tal e qual pretendido pela Receita Federal do Brasil.

6. A VINCULAÇÃO DOS PRONUNCIAMENTOS DO CPC E AS LIMITAÇÕES DE COMPETÊNCIA: IMPOSSIBILIDADE DE CONFUSÃO ENTRE REDUÇÃO DE CUSTO E RECEITA

A adoção pelo Brasil das normas internacionais de contabilidade se deu por meio da Lei 11.638/2007, que realizou diversas alterações na Lei 6.404/1976 – Lei das Sociedades por Ações.

Ao que aqui interessa, destaca-se o que hoje dispõe o art. 177, §§ 3.º e 5.º, da Lei 6.404/1976:

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

18. Não se ignora que, a bem da verdade, receita bruta e faturamento são grandezas que não se equivalem. Todavia, o STF, quando do julgamento do RE n. 150.755-1 sobre a FINSOCIAL, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, decidiu pela constitucionalidade do dispositivo que previa a criação da contribuição sobre a “receita bruta”, desde que onde se lia “receita bruta” se entendesse “faturamento”.

§ 3.º 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.

(...)

§ 5.º 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. (grifou-se)

Do que dispõe o *caput* do artigo supratranscrito fica muito clara a obrigatoriedade de observância, pelas sociedades que tem obrigação de manter escrituração contábil, dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, os quais são conceituados por Nelson Eizirik da seguinte forma:¹⁹

Portanto, os “princípios de contabilidade geralmente aceitos” referem-se ao conjunto de orientações qualitativas e de regras que devem ser observadas na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, incluindo não só as normas da Lei das S.A. e atos regulamentares, como também as decorrentes da observância generalizada de uma prática (como, por exemplo, de transações muito específicas ou de setores também muito específicos). Decorre desse conjunto de princípios contábeis que as regras, voltadas especificamente para a identificação, mensuração e reconhecimento de ativos e passivos nas demonstrações contábeis, devem ser homogêneas ao longo do tempo e aplicadas uniformemente a todas as companhias, a fim de tornar possível a comparação das informações contábeis entre vários exercícios, entre a mesma companhia ou entre companhias distintas.²⁰

Conforme já se antecipou neste artigo, o histórico da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC autoriza afirmar que os seus pronunciamentos são vinculantes a todos os profissionais de Ciências Contábeis.

Nesse sentido, o *caput* do art. 177, da Lei 6.404/1976, é expresso quanto à observância dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, os quais são estabelecidos pelos pronunciamentos do CPC. Logo, o art. 177, *caput*, da Lei das S/A erige tais pronunciamentos à categoria de norma legal, obrigatória “para todas as entidades, para fins de apuração do resultado societário, salvo para aquelas em que os agentes reguladores se manifestem, expressamente, de forma contrária”.²¹

19. Para uma análise aprofundada a respeito dos princípios de contabilidade, vide: CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3.º volume. 6.ª ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 873-896.

20. EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A Comentada* – vol. II: Arts. 121 a 188. São Paulo: Quartier Latin, p. 575.

21. BIFANO, Elidie Palma. *Novos Aspectos do Direito Contábil: Lei 11.638/2007, suas Alterações e Variações sobre a Interpretação da Norma Contábil*. In ROCHA, Sergio André

Ademais, não se olvide que fora o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o Órgão que, efetivamente, deu vida ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, qualificando seus pronunciamentos como uma verdadeira orientação oficial de normas de procedimentos determinados, inclusive, sanções decorrentes da sua inobservância.²²

No mesmo sentido, outorgou-se competência à Comissão de Valores Mobiliários – CVM para editar normas de direito societário sobre a forma correta de escrituração e contabilização, a serem observadas pelas companhias. Assim, pode-se afirmar que tanto “custo” como “receita” são elementos fundamentais das demonstrações societárias e, portanto, estão alcançados pela competência reguladora da CVM.

Conforme já exposto, a CVM aprovou os CPCs 16 e 30 por meio das Deliberações CVM n. 575/2009 e 597/2009, respectivamente, que estabelecem que bonificações e descontos comerciais não são receitas, mas sim reduções de custo. Logo, não pode o legislador tributário ignorar as determinações da CVM quanto à conceituação e forma de tratamento a ser dada a tais institutos.

Ou seja, tem-se que os Pronunciamentos do CPC são de observância obrigatória aos profissionais de contabilidade, pela necessidade de observância aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, salvo se os agentes reguladores se manifestem de forma contrária. Todavia, havendo a ratificação dos pronunciamentos pelo agente regulador, os mesmos adquirem força de lei, com as respectivas consequências legais pelo seu descumprimento.

Elidie Palma Bifano²³ sintetiza a questão de forma precisa:

Como se observa, os Pronunciamentos do CPC, isolada e rigorosamente, não têm qualquer força normativa que os torne de obrigatória observância, contudo, quando incorporados ao conjunto normativo de agentes que, por lei, desfrutam do poder de compelir em seus âmbitos de atuação, eles se tornam lei, com todas as sanções decorrentes de seu eventual cumprimento. Em consequência, os Pronunciamentos devem ser observados pelos profissionais submetidos à regulação do CFC, contudo, se tais instrumentos não forem total ou parcialmente, aprovados e incorporados ao conjunto normativo de cada agente regulador, CVM, BACEN, SU-

(Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário* – vol. III, São Paulo: Quartier Latin, p. 198.

22. *Idem*, *ibidem*.

23. BIFANO, Elidie Palma. *Novos Aspectos do Direito Contábil: Lei 11.638/2007, suas Alterações e Variações sobre a Interpretação da Norma Contábil*. In ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário* – vol. III, São Paulo: Quartier Latin, p. 164.

SEP e outros, não passarão de meras recomendações sobre as melhores práticas contábeis. (...) Como decorrência, os Pronunciamentos que se integraram ao sistema jurídico têm força de lei, a partir de então, sendo sua adoção obrigatória para aquelas entidades que a esses agentes se submetem.

Perceba-se que o art. 110, do CTN,²⁴ estabelece a proibição de que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos e conceitos estabelecidos pelo Direito Privado. Logo, o conteúdo e alcance dos institutos “custo” e “receita” não podem ser alterados em sua essência apenas para atender fins de incidência tributária, pois é o Direito Privado, especificamente pela Legislação Societária, que é competente para definir tais conceitos.

Embora o alcance do art. 110 do CTN, seja objeto de divergências na doutrina,²⁵ há consenso quanto ao fato de que tal artigo implica numa limitação ao legislador tributário, no sentido de que não lhe é facultado atribuir aos institutos de direito privado a conotação e significado que melhor convenha aos interesses arrecadatórios.²⁶

A jurisprudência do STF é vasta quanto ao tema e corrobora a função de limitador do art. 110, do CTN, como alguns exemplos podem bem ilustrar.

Em determinada oportunidade, o STF decidiu pela não incidência de ICMS sobre o *leasing* de aeronaves, pois a entrada de aeronaves no país, quando objeto de contratos de arrendamento mercantil celebrados pelas companhias aéreas brasileiras, não configura “aquisição de bens importados”, mas mera cessão temporária do direito de uso.²⁷

24. 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.

25. A doutrina diverge sobre o alcance do art. 110, do CTN, havendo, por exemplo, aqueles que entendem pela total submissão do Direito Tributário ao Direito Privado, aqueles que entendem que tal artigo é uma norma de interpretação da Constituição e aqueles que entendem que tal artigo nada mais é do que um corolário lógico da supremacia da Constituição, na medida em que simplesmente estabelece a adoção dos conceitos de Direito Privado que tenham sido por ela incorporados. Para uma análise pormenorizada do assunto, com um a exposição de entendimento inovador, superando qualquer apriorismo na aplicação da norma em questão, vide: VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, p. 76-130.

26. ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária*. In GRUPPENMACHER, Betina (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 30.

27. AGA n. 343 438/MG, Relator Ministro Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003.

Ou seja, não cabe ao Fisco Estadual tributar “cessão temporária do direito de uso” como se “aquisição de bem importado” fosse.

Em outra oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1.º, do art. 3.º, da Lei 9.718/1998, pois o mesmo alargou a concepção de receita bruta para além daquela já consagrada, conforme já analisado no tópico anterior do presente artigo.²⁸Tal entendimento foi pautado pelo art. 110 do CTN, conforme se percebe do teor da ementa do julgado em questão:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. *TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.* CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (grifou-se).

Ou seja, não cabe ao Fisco Federal tributar “a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas” como se “receita bruta” fosse, pois são grandezas diferentes entre si.

O Direito Privado, por meio da legislação societária, expressamente se utilizou dos princípios contábeis, bem como outorgou à CVM a competência para editar normas sobre definição, conteúdo e alcance dos institutos de direito societário, dentre os quais se encontram os elementos necessários e fundamentais no que diz respeito às Demonstrações Financeiras.

28. RE 390840, Relator Ministro Marco Aurélio, STF, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025, EMENT VOL-02242-03, PP-00372, RDDT n. 133, 2006, p. 214-215.

Assim é que não cabe ao legislador tributário tratar como receita financeira o que não é, pois, fazê-lo seria incorrer em inadmissível violação aos limites de sua competência. Nesse sentido é também o entendimento de Pedro Anan Jr.²⁹ sobre a matéria:

“Dessa forma, entendemos que as bonificações ou descontos comerciais não podem ser classificadas como receita, uma vez que não representam efetivo acréscimo patrimonial ou receita nova para a sociedade, mas sim meros redutores de custo, não ensejando, portanto, hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.” (grifou-se)

Aliás, sobre a distorção de conceitos jurídicos, importante lembrar o posicionamento do Min. Luiz Gallotti, em famoso voto proferido no RE 71.758, no qual afirmou que “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra; de exportação, o que não é exportação; de renda, o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.³⁰

7. DA ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS PELOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS SOBRE A MATÉRIA EM QUESTÃO

Busca-se, agora, corroborar tal entendimento por meio da análise de conteúdo das decisões proferidas pelos tribunais administrativos e judiciais pátrios sobre a questão, ocasião em que nos deparamos com jurisprudência do CARF bastante controvertida, sendo relevante destacar as seguintes lides:

Recorrente: Wal Mart Brasil Ltda.

Processo n. 16561.720069/2011-07

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, 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. CONCEITO. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimô-

29. ANAN JR., Pedro. As bonificações e os descontos comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP, 2013, Vol. 2, p. 436.

30. RE 71758, Relator Ministro Thompson Flores, STF, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.1972, DJ 31.08.1973, pp-06310, EMENT VOL-00919-01, PP-00272 RIJ, VOL-00066-01, p.-00140.

nio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos junto a fornecedores, a título de: distribuição de mercadorias atividade de propaganda aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas fidelização e crescimento dos fornecedores não devolução de mercadorias defeituosas e Bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios.

(...)

Recurso voluntário negado.

No caso específico da Wal Mart, no atinente à parte fática da autuação, a prática realizada pelo contribuinte era de cobrar de seus fornecedores uma remuneração em contrapartida aos serviços de transporte e distribuição de produtos pelo Wal Mart, viabilizando a entrega centralizada de produtos, não havendo desconto nos preços das mercadorias. Ainda, o contribuinte cobrava um percentual de seus fornecedores para propaganda dos produtos. Segundo a autuada, a prática revela desconto incondicional, não implicando em acréscimo patrimonial.

O voto vencedor do precedente, emitido pelo Conselheiro Walber José da Silva, ao negar provimento ao recurso, partiu da premissa de que os descontos concedidos pelos fornecedores à autuada, como parte de uma estratégia comercial, reduziu a obrigação de pagar e aumentou o lucro da adquirente, caracterizando-se, perfeitamente, o conceito de receita.

Contudo, merece transcrição o voto vencido proferido pelo Relator Alexandre Gomes, nos seguintes termos:

(...)

Portanto, as vantagens concedidas pelos fornecedores a seus revendedores, como é o caso da Recorrente, são decorrentes de políticas comerciais que visam estimular o relacionamento comercial existente, por meio de incentivos e descontos concedidos assim como por meio de participação nas despesas relacionadas à comercialização de tais produtos, sempre para que os revendedores possam efetivamente aumentar.

Estão longe de poderem se enquadrar no conceito de prestação de serviços, uma vez que tal atividade é, inclusive, estranha as atividades da Recorrente. Ela não presta serviços de transporte e publicidade e propaganda, por exemplo, posto que na verdade ela é tomadora destes serviços.

De outro lado, deve-se determinar qual o conceito de receita tributável pelo PIS e COFINS a ser aplicado ao caso concreto.

(...)

Neste momento, os pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Técnicos CPC, que são, segundo Sérgio de Iudícibus, “basicamente, traduções das normas internacionais, com raras adaptações de linguagem e de algumas situações

específicas”, passaram a ser de adoção obrigatória para as sociedades anônimas de empresas de grande porte.

Sobre a questão posta sob análise no presente processo transcrevo trechos do CPC n. 30 – Receita:

(...)

7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No caso da Magazine Luiza, esta, sob a rubrica de *Verba de Propaganda Cooperada*, recebe, dos fornecedores, bonificação de amortização de custos e ressarcimento de despesas com propaganda, onde, segundo a autuada, os fornecedores repõem seus custos por razões comerciais, *verbis*:

Recorrente: Magazine Luiza S/A

Processo n. 13855.721049/2011-51

(...)

BONIFICAÇÕES. A base de cálculo das contribuições não cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

(...)

Recurso voluntário provido em parte.

Acordam, os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa deste julgado.

O voto condutor desse julgado pautou-se nas seguintes conclusões:

Compulsando os autos há que se concordar com a decisão de primeira instância.

Realmente, não existe nenhuma prova de vinculação entre essas bonificações e os gastos com propaganda. Os únicos documentos apresentados com o objetivo de fazer essa comprovação são as notas de débito de fls. 165 a 184 que são documentos internos produzidos pela própria recorrente que não comprovam tal vinculação. Relativamente aos contratos citados no recurso, também não foram apresentados pela defesa. A única notícia deles nos autos são as transcrições existentes no corpo do recurso voluntário. Sendo assim, há que se manter a glosa da fiscalização em

razão do contribuinte não ter se desincumbido do ônus da prova do fato modificativo da pretensão fazendária.

Acredita-se que, no caso da Magazine Luiza, o que maculou o direito perseguido foi a ausência de provas no sentido de que os recursos concedidos pelos fornecedores foram empenhados na divulgação do produto.

No precedente administrativo a seguir, favorável ao contribuinte, as bonificações recebidas dos fornecedores são em mercadorias e os descontos obtidos importam em recuperação de custos, materializados em diversos acordos comerciais, jamais representando ingresso de receita nova.

Recorrente: WMS Supermercados do Brasil S/A

Processo n. 11080.011290/2006-94

BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), mormente nos termos do art. 177, da Lei n. 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM n. 575, de 05 de junho e n. 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC ns. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se a bonificação ou o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se a bonificação ou o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não revestindo a natureza de receita, não sujeita-se à incidência das contribuições ao Pis e à Cofins.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS OBTIDOS. NATUREZA DE RECEITA FINANCEIRA. Segundo a dicção do art. 373, do RIR/99, não só os juros, mas também os descontos são considerados como sendo receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições, por força do Decreto nº 5.146/2004. Nesse conceito não estão contidos os reembolsos de custos e bonificações em mercadorias por não representarem redução do contas a pagar da entidade. Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.

Do voto do Relator, se extraem as seguintes conclusões:

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

a) Bonificações podem se caracterizar por concessões de vantagens dadas pelo vendedor ao comprador mediante diminuição do preço da coisa vendida ou entrega de quantidade maior de produtos que aquela estipulada. Ou seja, pode dar-se em

abatimento de preço (a), em moeda enquanto “rebache de preço” (b), ou em mercadorias (c)

b) Se a concessão da vantagem comercial do vendedor ao comprador estiver consignada no documento fiscal no próprio ato da venda, e não depender de evento futuro e incerto, estar-se-á diante de “desconto incondicional”.

Na esfera judicial, especificamente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, encontramos precedente favorável proferido pela 1ª Turma, em nome também da empresa WMS Supermercados do Brasil Ltda., nos seguintes termos:

(...)

4. Os descontos ou bonificações em mercadorias representam apenas uma diminuição do custo de aquisição junto aos fornecedores. Os valores cobrados dos fornecedores, a título de publicidade dos produtos daqueles que vende, são ressarcimentos de custos, não representando receita ou faturamento. Devem, portanto, ser excluídos da base de cálculo do PIS. (TRF4, APELREEX 5051721-74.2012.404.7100, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12/11/2014)

Por fim, não se pode deixar de mencionar que a polêmica acerca da definição de receitas para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS já foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, nos seguintes termos:

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. (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSÃO GERAL – MÉRITO)

8. CONCLUSÕES

O Ente Tributante Federal brasileiro determina que os valores decorrentes dos descontos condicionados e das bonificações obtidos pelo contribuinte no normal

desempenho de suas atividades sociais, fora da nota fiscal de aquisição, devem ser contabilizados como receitas financeiras e incluídos no lucro operacional composto, então, a base de cálculo das contribuições destinadas ao Programa de Integração Social – PIS e ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Diversamente do que entende a Receita Federal do Brasil, os valores originários das bonificações e dos descontos comerciais não se configuram receitas financeiras dos contribuintes, não podendo ser tributados como se o fossem.

Tal fato decorre do tratamento contábil dado pela legislação às bonificações e descontos comerciais, pois a sua forma de escrituração contábil, será, sempre, como uma quantia que implica na redução de custo, e não como uma receita, não podendo compor a base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

O referido entendimento vai corroborado pelos Pronunciamentos do CPC, devidamente ratificados pela CVM, pelas normas de direito societário e tributário, pelas normas internacionais de contabilidade e também pela jurisprudência administrativa do CARF, que, quando teve a oportunidade, adotou os mesmos fundamentos aqui expostos como razões de decidir a matéria.

Considerando-se, então, o que dispõe os CPCs 16 e 30, o art. 110 do CTN, bem como a legitimidade das Deliberações CVM 575/2009 e 597/2009, expedidas conforme disposição do art. 177, § 3.º, da Lei 6.404/1976, resta demonstrada de forma clara e inequívoca a impossibilidade contábil e jurídica dos valores decorrentes dos descontos e bonificações comerciais comporem a base de cálculo do PIS e da COFINS.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANAN JR., Pedro. *As Bonificações e os Descontos Comerciais: a incidência ou não do PIS e da COFINS*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). *PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP, 2013, Vol. 2.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. São Paulo/ Brasília: Polis/UNB, 1989.

BIFANO, Elidie Palma. *Novos Aspectos do Direito Contábil: Lei 11.638/2007, suas Alterações e Variações sobre a Interpretação da Norma Contábil*. In ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A: Desafios da Neutralidade Tributária e do Direito Societário – vol. III*, São Paulo: Quartier Latin.

_____. *O Direito Contábil: da Lei 11.638/2007 à Lei 11.941/2009*. In ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei*

das S/A: Alterações das Leis 11.638/2007 e 11.941/2011 – vol. II. São Paulo: Quartier Latin.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas* – 3.º vol. 6. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2014.

EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A Comentada* – vol. II: Arts. 121 a 188. São Paulo: Quartier Latin.

GUIMARÃES, Bruno A. François. *A Não Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) Instituída pela Lei 12.546/2001*. In *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: SAGE; Síntese, v. 18, n. 106, nov./dez. 2015.

KNOPFELMACHER, Marcelo. *O Conceito de Receita na Constituição: método para sua tributação sistemática*. São Paulo: Quartier Latin.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2010.

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

NAVARRETE, José Antonio; GUERREIRO, Reinaldo. *Manual de Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS x Normas Brasileiras*. São Paulo: Atlas.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrina

- Aspectos relevantes quanto à identificação dos custos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, de Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves – *RTrib* 105/191-203 (DTR\2012\450481).