

ANOTAÇÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE AS BONIFICAÇÕES E VANTAGENS OBTIDAS EM ACORDOS COMERCIAIS

Rodrigo Schwartz Holanda

Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Advogado e Bacharel em Ciências Contábeis. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Pós-graduado em Processo Civil. Pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributo. Coordenador da especialização em Direito Tributário Cedcorp/Univali. Professor conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

SUMÁRIO: 1 Contextualização: incidência das contribuições sobre as vantagens e as obrigações assumidas em contratos de fornecimento 1.1 Ponderações iniciais acerca da orientação predominante sobre a incidência de PIS/COFINS sobre a questão 2 Considerações iniciais sobre a incidência de PIS/COFINS sobre as vantagens obtidas em acordos comerciais 2.1 Receita do vendedor e vinculação da nota fiscal como elemento determinante da receita 2.2 Sobre a possibilidade de reconhecer os benefícios como redução de custo 2.3 Sobre a possibilidade de apurar créditos sobre as receitas decorrentes do desempenho de atividades constantes dos contratos de fornecimento 2.4 Sobre a possibilidade de reconhecer os ingressos como reembolso de despesas em nome de terceiros – breves considerações sobre a caracterização do principal e do agente 2.5 Sobre os descontos no pagamento de fornecedores 2.6 Sobre a possibilidade de creditamento no regime não cumulativo de PIS/COFINS sobre as mercadorias recebidas em bonificações 3 Considerações finais 4 Referências.

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo analisar se as vantagens comerciais que reduzem o preço da transação devem compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, a partir de uma análise crítica à luz da orientação administrativa e judicial predominante.

PALAVRAS-CHAVE: Desconto condicional. Desconto incondicional. PIS/COFINS. Conceito de receita.

1 CONTEXTUALIZAÇÃO: INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE AS VANTAGENS E AS OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS EM CONTRATOS DE FORNECIMENTO

Este estudo tem por objetivo analisar um tema de extrema relevância nas cadeias de produção e circulação de bens tangíveis no Brasil. A questão consiste em saber se benefícios comerciais verificados em acordos entre fornecedores e

clientes amoldam-se à hipótese de incidência tributária da contribuição ao PIS e da COFINS. Tudo porque, veja-se, a atividade comercial contemporânea não se resume à revenda de bens.

Diversos instrumentos de negociação com fornecedores têm por objetivo ajustar (i) o preço da venda e, consequentemente, as margens da operação, muitas vezes vinculadas (ii) a alguma *performance* por parte do comprador na atividade de revenda. As apertadas margens da distribuição e do varejo fazem com que os preços praticados nas operações sejam flexíveis e negociáveis. Esses benefícios normalmente são materializados das seguintes formas:

- bonificação em mercadorias adicionais: após a formalização da operação de venda, o fornecedor entrega mercadorias em bonificação;
- desconto em nota fiscal ou fatura: a negociação e a aquisição ocorrem com o desconto ou a bonificação constantes da mesma nota fiscal de venda;
- desconto em duplicata em operações futuras: o varejista paga o preço original da mercadoria e abate dos valores devidos em operações futuras;
- depósito em conta corrente: após a formalização do contrato de compra e venda, com o consequente pagamento do valor integral das mercadorias pelo varejista, o fornecedor paga valores ao adquirente.

Trata-se de vantagens que comparecem nas principais formas de negociação praticadas pelos varejistas. Entre elas merecem destaque:

- *sell in*: essa é uma modalidade em que o adquirente não desempenha qualquer tipo de atividade. É, em linhas gerais, um acordo comercial para composição do valor da operação na compra;
- *sell out*: não há qualquer tipo de atividade desempenhada pelo adquirente. A baixa de preço – mediante pagamento do fornecedor ao adquirente – decorre da circunstância de que, após a aquisição do produto, ocorre condição que venha a interferir em seu potencial de revenda;
- diferença de preço: essa modalidade ocorre quando é verificada alguma divergência entre o preço ou a quantidade de bens no momento do pedido de compra e no momento de seu recebimento dos produtos com a finalidade de revenda. Inexiste qualquer atividade desempenhada pelo varejista;
- introdução de fornecedor ou produto: o adquirente não desempenha nenhuma atividade. Trata-se de vantagens decorrentes do início da parceria comercial do fornecedor com o adquirente;

- ponto de vendas de destaque: nessa modalidade, o adquirente se compromete a colocar os produtos dos fornecedores em locais de maior exposição em suas lojas. Alocação dos produtos em ponta de gôndola, ilha, ponto extra e verba de ilha são apenas alguns exemplos de formas de execução dessa forma contratual. Em alguns casos, essa atividade assume feição de locação de espaço;
- *hold back*: muito comum em alguns setores, o *hold back* é uma modalidade que não exige nenhuma contraprestação do adquirente e consiste no acréscimo no valor de venda dos fornecedores, que é posteriormente devolvido ao adquirente;
- retribuições por eventos específicos (aniversário/inauguração/eventos): o adquirente não desempenha nenhuma atividade. O desconto/bonificação decorre da ocorrência de uma data ou de um evento;
- atividades de *marketing*: nessa modalidade, o adquirente compromete-se a desenvolver atividades de publicidade, *marketing*, encarte, tabloide. As vantagens comerciais obtidas decorrem do desempenho dessas atividades;
- acordo de não devolução: o acordo de não devolução é gênero que comporta diversas espécies. Troca zero, avarias, descartes e perdas são modalidades que consistem na impossibilidade de o adquirente retornar mercadorias impróprias para comercialização. Os benefícios a ele concedidos têm por objetivo remunerar a exoneração do fornecedor sobre a reposição de bens imprestáveis comercializados com o varejista;
- acordo de crescimento: trata-se de um ajuste de redução do preço de aquisição de mercadorias vinculado ao volume ou à escala de vendas alcançado;
- acordo de fidelidade: muito similar ao acordo de crescimento, essa modalidade é praticada nos casos em que o fornecedor busca remunerar o adquirente pelo incremento no valor das compras com ele mesmo;
- verba de preço: também chamada de recomposição de custo, bônus ou incentivos de venda, essa verba é paga pelos fornecedores quando o varejista precisa equalizar o preço praticado pela concorrência, verificada após a aquisição do produto. O adquirente não desempenha nenhuma atividade, mas o benefício depende da ocorrência do evento específico;
- contrato de fornecimento: dispensa qualquer tipo de atividade pelo adquirente; é o contrato em que o fornecedor negocia diretamente sem a intermediação/agenciamento do representante comercial, repassando o valor que seria da remuneração para diminuição (desconto) do valor das mercadorias adquiridas;
- doação: nesses casos, o fornecedor, muitas vezes em razão de ter produtos em estoque parados ou com o objetivo de fomentar relações comerciais

com seus adquirentes, decide, voluntariamente e sem qualquer vinculação com outros acordos comerciais, remeter-lhes mercadorias gratuitamente;

- adicional ou desconto logístico: essa atividade é, em alguns casos, enquadrada como um serviço de transporte ou logística por parte do adquirente. O adicional é pago ou o desconto é materializado pelos fornecedores pela retribuição da centralização do fornecimento dos bens diretamente no centro de distribuição do adquirente.

Feita essa breve contextualização, passamos, então, ao panorama da tributação das contribuições sociais incidentes sobre a receita nessas modalidades.

1.1 Ponderações iniciais acerca da orientação predominante sobre a incidência de PIS/COFINS sobre a questão

A natureza da rubrica, a forma de materialização do benefício (desconto, pagamento em dinheiro, mercadorias bonificadas) e a contabilização são relevantes para compreender a questão. A partir de uma análise ampla, percebe-se que os julgamentos sobre a matéria são, em sua maioria, generalistas e não aprofundam as peculiaridades dos direitos e das obrigações que acompanham o contrato de compra e venda, motivo pelo qual é muito importante ter atenção nos detalhes.

Iniciando a análise no plano da generalidade e da abstração, vejamos o caso da WMS Supermercados do Brasil. A princípio, quando do julgamento pela Turma Ordinária (Acórdão n. 3.402-002.210), prevaleceu a orientação no sentido de que os descontos comerciais obtidos possuem natureza de redução de custos, sendo indevida a exigência de PIS/COFINS. No entanto, em julgamento de Recurso Especial, no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foi considerada válida a incidência (Acórdão n. 9303-007.403). Trata-se de um tema controverso e cuja orientação dominante é ligeiramente desfavorável aos contribuintes.

Há, ainda, alguns casos, como foi o julgamento que culminou no Acórdão n. 3.802-003.548 (Indústria Cerâmica Fragnani), em que o tema foi analisado pela perspectiva da natureza do desconto e, ainda, como uma doação:

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. MODALIDADES. NATUREZA JURÍDICA. DESCONTO INCONDICIONAL. DOAÇÃO. EXCLUSÃO. NÃO INCIDÊNCIA. PROVA.

As bonificações podem ser vinculadas ou desvinculadas de operações de venda. As primeiras são redutoras do preço e, quando concedidas sem vinculação a evento futuro e incerto, têm natureza de desconto incondicional. As segundas, por serem desvinculadas da venda, são transferidas por liberalidade da empresa, apresentando natureza de doação. Em ambos os casos não há incidência dos PIS/Pasep

e da Cofins, uma vez que os descontos incondicionais são excluídos da base de cálculo (Lei n. 10.833/2003, art. 2º, § 3º, V, "a"; Lei n. 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I; Lei n. 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, "a"; Lei n. 9.715/1998, art. 3º, parágrafo único) e porque, ao bonificar por liberalidade, a empresa promove uma doação de mercadoria, não auferindo qualquer receita desta operação. A exigência de prova de ligação com uma concomitante operação de venda, por sua vez, somente faz sentido para a primeira espécie de bonificação. Para as bonificações desvinculadas de operações de venda, basta a apresentação das notas fiscais e dos contratos que lhe servem de suporte, provas estas devidamente acostadas aos autos.

Adiante-se que, em linhas gerais, a despeito de a caracterização das vantagens como doação merecer os devidos temperamentos, essa conclusão parece refletir a melhor compreensão sobre a matéria, ainda que o cenário na CSRF seja desfavorável aos contribuintes. Somente para ilustrar a relevância do tema, grandes varejistas brasileiros, como Magazine Luiza, Bompreço, Cencosud e Walmart, tiveram seus casos julgados de forma desfavorável¹.

Trata-se de um tema controverso e cuja discussão pode ser examinada por diversos ângulos. As controvérsias na definição da natureza jurídica das atividades desempenhadas pelo revendedor, normalmente pessoa jurídica dedicada à distribuição ou ao varejo, também são representativas de discussões relevantes. Predomina a orientação de que, se os descontos/abatimentos/créditos em conta corrente forem contraprestacionais por alguma atividade, como ocorre, por exemplo, nas atividades de propaganda, exposição em local privilegiado, logística facilitada, entre outras, então estaremos a tratar de prestação de serviço, hipótese em que as contribuições, segundo a orientação dominante, deverão ser oferecidas à tributação.

Considerando-se que até mesmo a vinculação da base de cálculo ao documento fiscal foi relativizada em alguns casos², cabe ponderar que, especificamente sobre esses serviços, é possível cogitar, no regime de apuração não cumulativa, a aplicação do direito ao crédito sobre as benfeitorias e a depreciação sobre essas instalações vinculadas aos contratos de fornecimento. Nessa perspectiva de análise, que considera as contraprestações do comprador como atividades geradoras de receita, é necessário examinar as despesas essenciais e relevantes para a execução da atividade para, assim, avaliar a possibilidade de creditamento das contribuições no regime não cumulativo. Esse é um tema cuja

1. Os Acórdãos são, respectivamente, ns. 9.303-004.608, 9.303-003.515, 9.303-003.810 e 9.303-003.486.

2. Trata-se das orientações constantes, respectivamente, nos Acórdãos ns. 3.402-003.072 e 3.401-002.1117.

orientação oscila, sendo predominantemente desfavorável aos contribuintes, pois as decisões/pronunciamentos restringem consideravelmente o conceito de insumos para a atividade comercial.

Os pagamentos em contrapartida por atividades comerciais também são examinados pela perspectiva de reembolsos de despesas. Se os ingressos têm como objetivo custear uma despesa assumida pelo próprio fornecedor, então será necessário examinar se o pagamento pode, ou não, ter essa característica. É um enquadramento que merece análise cautelosa, com atenção aos termos dos contratos, aos conceitos contábeis de agente e principal, assim como a conciliação dos ingressos com os valores despendidos para suportar as despesas em nome de terceiros.

Ademais, considerando-se que a contribuição ao PIS e a COFINS no regime não cumulativo conferem diferentes tratamentos para as receitas totais e para as receitas financeiras, é igualmente relevante analisar se os descontos possuem natureza financeira. Esse aspecto é controvertido nos julgamentos no âmbito do CARF. Prevalece a orientação no sentido de que o acréscimo patrimonial experimentado pelo desconto decorrente de uma contraprestação financeira, como, por exemplo, um pagamento antecipado, é receita financeira (Acórdão n. 9.303.003.810).

Outro ponto que movimenta debates é a natureza das mercadorias recebidas em bonificação, predominando a compreensão de que se trata de uma doação. Tal entendimento, porém, não pode ser observado de forma acrítica. Essa é uma posição que fecha os olhos para a perspectiva dinâmica das relações comerciais assumidas entre o fornecedor e o varejista. As mercadorias bonificadas, sem vinculação à operação de venda, são tributáveis no recebimento pelo valor de mercado, e, novamente, na revenda.

Para encerrar essas considerações iniciais, com relação aos ajustes no custo das mercadorias (CMV), embora parcela significativa dos contribuintes tenha obtido decisões desfavoráveis com amparo na tese de que os benefícios são representativos de ajustes do custo das mercadorias, não há, como já adiantado, a incidência das contribuições, especialmente nos contratos que vinculam o pagamento ao ajuste de custo. Trata-se de um argumento que deve ser processado com os devidos temperamentos, porquanto a aquisição do bem representa a contabilização de PIS/COFINS a recuperar tomando como base o valor integral da mercadoria, antes do desconto. Eventuais ajustes do CMV mereceriam o mesmo tratamento na composição do crédito.

Essas conclusões parciais sobre a orientação dominante a respeito da matéria decorrem da análise de algumas soluções de consulta, de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e de alguns precedentes judiciais. Eis alguns:

Matéria	Órgão/Tribunal	Número	Data
Bonificação em dinheiro e abatimento.	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 542/2017	12/2017
Bonificação em mercadorias.	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 291/2017	06/2017
Bonificação em mercadoria, rebaixa de preço e recomposição de margem (desconto em duplicata, crédito em dinheiro).	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 380/2017	08/2017
Descontos posteriores à emissão de notas fiscais.	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 531/2017	12/2017
Bonificação em mercadorias e a possibilidade de apurar créditos sobre as mercadorias bonificadas.	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 664/2017	12/2017
Ingressos para custear despesas (investimentos na área de energia).	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 290/2017	06/2017
Ingressos para custear despesas (publicidade).	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 208/2019	06/2019
Ingressos para custear despesas (publicidade) e descontos comerciais.	CARF – CSRF – 3ª Turma	Acórdão n. 903-010.101 (Contribuinte: Lojas Americanas S/A)	02/2020
Bonificação em mercadoria, bonificação em dinheiro e desconto em duplicata. Obs.: O acórdão também aborda a glosa de creditamento de alguns insumos.	CARF – CSRF – 3ª Turma	Acórdão n. 9303-010.247 (Contribuinte: Via Varejo S/A)	05/2020
Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação.	CARF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3301-006.965 (Contribuinte: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.)	10/2019

Matéria	Órgão/Tribunal	Número	Data
Desconto com fornecedores, em contrapartida a: (i) distribuição de mercadorias, (ii) propaganda, (iii) aniversário, (iv) inauguração, reforma e reinauguração, (v) fidelização e crescimento, (vi) não devolução de mercadorias defeituosas, (vii) bonificações, (viii) fundo de desenvolvimento de negócios. A ementa não relaciona o fundo logístico, mas na fundamentação essa atividade também foi analisada. Obs.: Pronunciamento não mencionado na intimação.	CARF – 3ª Câmara – 2ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3302-002.119 (Contribuinte: Walmart Brasil Ltda.)	05/2013
Bonificação em mercadorias (desvinculadas de operações de venda), créditos sobre mercadorias bonificadas, tributação na revenda de mercadorias adquiridas mediante bonificação.	Receita Federal do Brasil	Cosit n. 202/2021	12/2021
Bonificação em mercadorias (vinculadas a operações de venda); bonificação em mercadorias (desvinculadas a operações de venda).	Receita Federal do Brasil	Disit n. 4007/2020	04/2020
Bonificação em mercadorias.	CARF – 4ª Câmara – 3ª Turma Ordinária	Acórdão n. 340300.393 (Contribuinte: Comapel Comércio Indústria e Agricultura Ltda.)	05/2010

Matéria	Órgão/Tribunal	Número	Data
Equiparação do termo "descontos concedidos incondicionalmente" para os casos em que as bonificações não constem na nota fiscal de venda, mas tão somente em outro documento apartado.	CARF – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3401001.957 (Contribuinte: Indústria Cerâmica Fragnani Ltda.)	11/2012
Valores relativos: (i) à recuperação de despesas ou redução de custos com propaganda; e (ii) descontos obtidos com fornecedores.	CARF – 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3201-003.606 (Contribuinte: Lojas Americanas S.A.)	04/2018
Valores recebidos a título de: (i) descontos obtidos e bonificações e (ii) reembolso por despesas com propaganda.	CARF – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3401.004-011 (Contribuinte: Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda.)	10/2017
Bonificações condicionais concedidas em razão de obrigações contratuais.	CSRF – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 9303.003.810 (Contribuinte: Cencosud Brasil Comercial Ltda.)	05/2016
Bonificações e descontos condicionais concedidos em razão de obrigações contratuais.	CARF – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3402-002.210 (Contribuinte: WMS Supermercados do Brasil Ltda.)	11/2013
Bonificações e descontos condicionais concedidos em razão de obrigações contratuais.	CSRF – 3ª Câmara	Acórdão n. 9303-005.977 (Contribuinte: Supermercados Candides Ltda.)	01/2018
Descontos concedidos ao contribuinte, na qualidade de comprador, por seus fornecedores.	CARF – 4ª Câmara – 3ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3403-002.585 (Contribuinte: Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda.)	01/2014

Matéria	Órgão/Tribunal	Número	Data
Desconto com fornecedores, a título de (i) fidelidade; (ii) propaganda e publicidades; (iii) eventos de <i>marketing</i> ; (iv) abertura de lojas e aluguel de espaço; (v) centralização; (vi) verba de reposição promotores; e (vii) não devolução.	CSRF – 4ª Câmara – 1ª Turma Ordinária – Unanimidade de votos	Acórdão n. 9303-008.247 (Contribuinte: WMS Supermercados do Brasil Ltda.)	05/2019
Bonificações e descontos condicionais concedidos em razão de obrigações contratuais.	CARF – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária – Voto de qualidade	Acórdão n. 3403-002.586 (Contribuinte: Bom-preço Supermercados do Nordeste)	12/2013
Desconto com fornecedores, a título de (i) centralização – distribuição de mercadorias; (ii) promotores – reposição ou promoção de produtos no interior das lojas; (iii) propaganda; (iv) pedágios, sem contrapartida com o serviço prestado por parte do SONE: (a) aniversário e aberturas de loja e/ou reinauguração (enxoval); (b) rappel ou desconto fidelidade e objetivo de crescimento; (c) desconto de não devolução; (d) bonificações de mercadorias.	CARF – 3ª Câmara	Acórdão n. 203.10152 (Contribuinte: WMS Supermercados do Brasil Ltda.)	10/2006
Bonificações em mercadorias.	CARF – 2ª Câmara – 2ª Turma Ordinária	Acórdão n. 204-03.303 (Contribuinte: JAD Zogheib & Cia Ltda.)	08/2008
Valores recebidos a título de: (i) descontos obtidos e bonificações e (ii) reembolso por despesas com propaganda.	CSRF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 9303-005.849 (Contribuinte: Companhia Zaffari Comércio e Indústria)	11/2017

Matéria	Órgão/Tribunal	Número	Data
Valores recebidos a título de: (i) descontos obtidos e (ii) reembolso por despesas com propaganda.	CSRF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 9303-003.548 (Contribuinte: Bompreço Bahia Supermercados Ltda.)	07/2016
Valores recebidos a título de: (i) descontos obtidos e (ii) reembolso por despesas com propaganda.	CSRF – 2ª Câmara	Acórdão n. 202-15.617 (Contribuinte: WMS Supermercados do Brasil Ltda.)	06/2013
Bonificações em mercadorias.	CARF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3301-006.850 (Contribuinte: Cervejaria Malta Ltda.)	01/2020
Valores recebidos a título de: (i) bonificações e (ii) reembolso por despesas com propaganda.	CARF – 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária	Acórdão n. 3301-007.849 (Contribuinte: Nativa Agronegócios & Representações Ltda.)	07/2020
Possibilidade de creditar as mercadorias bonificadas (desconto incondicional), desde que vinculadas a operações de venda.	TRF4 – 1ª Turma	Processo n. 5025044-94.2018.4.04.7100	05/2021
Possibilidade de creditar as mercadorias bonificadas (desconto incondicional), desde que vinculadas a operações de venda.	TRF4 – 1ª Turma	Processo n. 5024804-08.2018.4.04.7100	05/2021

Eis o panorama sobre a incidência de PIS/COFINS sobre as verbas comerciais obtidas em acordos com os fornecedores. Em linhas gerais, a despeito de os entendimentos serem predominantemente desfavoráveis aos contribuintes, não há uniformidade na compreensão do assunto, tendo diversas autuações em julgamentos no CARF sido mantidas por voto de qualidade³, antes da inserção

3. “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:
[...]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da

do art. 28 da Lei n. 13.988, de 14.04.2020⁴ – dispositivo questionado nas ADIs ns. 6.415, 6.399 e 6.403, o que pode alterar significativamente a orientação predominante a respeito do assunto. Passamos, então, à análise do tema.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS SOBRE AS VANTAGENS OBTIDAS EM ACORDOS COMERCIAIS

O fundamento de validade da contribuição ao PIS e da COFINS consta do art. 195, I, "b", da Constituição Federal⁵. O artigo estabelece que a seguridade social será financiada mediante a instituição de contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento das empresas. O conceito de receita, enquanto base impositiva das contribuições no curso normal das atividades empresariais (decorrentes do fornecimento dos bens), não desencadeia grandes polêmicas.

A complexidade é acentuada nos casos em que o fornecedor e o varejista entabulam arranjos contratuais que modificam a racionalidade econômica do contrato, resultando no pagamento de bonificações, descontos, remessas em dinheiro ou nas mais variadas formas de composição do preço do contrato de compra e venda. Ao longo do presente estudo, analisar-se-á a consistência das teses jurídicas que gravitam em torno desses benefícios para, ao final, chegar-se a uma conclusão sobre a interpretação mais adequada acerca da matéria.

2.1 Receita do vendedor e vinculação da nota fiscal como elemento determinante da receita

Antes de examinar a questão pela perspectiva do custo da operação das mercadorias no contexto das vantagens comerciais ofertadas pela indústria e

Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes."

4. "Art. 28. A Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E: Art. 19-E Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte."

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

[...]

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

[...]

b) a receita ou o faturamento [...]"

distribuição, é interessante notar que os arranjos contratuais contemporâneos, que amarram a composição do preço praticado pela indústria/distribuidor com o varejista, sejam indistintamente chamados de descontos condicionais ou incondicionais.

Como visto nas ponderações iniciais, existe um certo consenso que resume o desconto incondicional àquele que consta do documento fiscal (nota) e que independe de evento futuro e incerto. Esses descontos não são oferecidos à tributação (sobre isso não há grandes controvérsias). Já os descontos condicionais são os que dependem de evento futuro e incerto, cuja implementação é representativa de receita para o beneficiário, independentemente da forma como a vantagem é materializada (depósito, bonificação, desconto). Se a redução no valor do pagamento estiver associada ao pagamento da dívida com o industrial/distribuidor antecipada, então essa redução assumirá feição de receita financeira, ao passo que as demais modalidades de desconto ou benefícios deverão compor a base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo. Essa, repisa-se, é a compreensão predominante.

É notável que, ao entender a questão por esse parâmetro binário (condicional ou incondicional) – e lhe atribuir determinados efeitos –, o intérprete é convidado a se esforçar para encaixar o benefício nessa ou naquela categoria. Esses acordos, somente para ilustrar com alguns exemplos, compreendem (i) verba de rebaixa de preço, (ii) recomposição de margem, (iii) desconto em título de crédito, (iv) bonificação em mercadorias, sejam (iv.a) vinculadas ou (iv.b) desvinculadas contratualmente, (v) verba de *marketing*, (vi) verba/desconto logísticos, (vii) aquisição de espaços privilegiados no estabelecimento varejista (gôndolas, ilhas, entre outros), (viii) prêmios de exclusividade, (ix) acordos de recomposição de perda, (x) acordos de aniversário, (xi) verbas/mercadorias de inauguração de estabelecimento, (xii) acordos de lançamentos de novos produtos/introdução, (xiii) prêmios por atingimento de metas (*rappel*), sejam elas de (xiii.a) compras ou (xiii.b) de vendas, (xiv) acordos de *e-commerce*, (xv) verbas de promotores e, enfim, as mais diversas formas em que benefícios recíprocos possam ser pensados.

Passando os olhos nesses quinze formatos de contratos, eleitos aleatoriamente para fins ilustrativos, já é possível concluir que o parâmetro binário é míope e incapaz de disciplinar reflexos tributários que acompanham os direitos e deveres recíprocos dessa cadeia de valor. A despeito da ausência de uniformidade na nomenclatura desses contratos, a criatividade do varejista, do industrial e do distribuidor converge para os mesmos objetivos: fomentar práticas comerciais que induzam ao consumo, movimentar os estoques e

evitar a ociosidade da capacidade de produção. São formas contratuais que se enlaçam desde a aquisição da matéria-prima para o processo de transformação industrial até a sacola do consumidor final. É assim, note-se, que as categorias desconto condicional ou incondicional mostram-se insuficientes para exprimir essa complexa realidade.

Os descontos incondicionais, como mencionado, não compõem a base de cálculo do PIS/COFINS, da CPRB e do lucro presumido⁶. Nos termos da IN n. 51/1978, esses descontos representam "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". É da essência do desconto a redução do valor que será recebido pela contraprestação do contrato.

Se bem observarmos o que ocorre na prática comercial, fica evidente que diversas operações de compra e venda possuem uma estrutura de fornecimento dinâmica e culminam na emissão de documentos fiscais que não necessariamente refletem o valor efetivo da operação, pois, não raro, a mercadoria fornecida é vinculada a uma série de outras operações comerciais.

A despeito da insuficiência dessas classes para retratar tais contratos, é precisamente por esse motivo que a vinculação ao documento fiscal – que afasta a possibilidade de se promoverem os ajustes de receita – para a composição da receita bruta tributável, como utilizado pela Receita Federal, seguida pelo CARF e pelos tribunais superiores, é insatisfatória para orientar a questão⁷.

Alguns precedentes, no entanto, têm alçado a discussão ao nível que ela merece, afastando a vinculação à nota fiscal como critério determinante. No Acórdão n. 3.401-002.117, por exemplo, os julgadores buscaram identificar o real preço da transação, afastando a vinculação do valor da nota fiscal para fins de caracterização do desconto como incondicional:

No presente caso, o resultado da diligência demonstra que, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teve a sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveu o mesmo produto [com ressalvas feitas pela fiscalização quanto

6. Respectivamente: art. 1º, § 3º, V, "a", da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, art. 9º, § 7º, I, da Lei n. 12.546/2011, art. 25, I, da Lei n. 9.430/1996.

7. Cosit n. 542/2017, Cosit n. 291/2017, Cosit n. 380/2017, Cosit n. 531/2017, Cosit n. 664/2017, Cosit n. 290/2017, Cosit n. 208/2019; Acórdãos CARF ns. 9303-010.101, 9303-010.247, 3301-006.965; Precedentes: TRF4, AC 5016359-11.2017.4.04.7205, Primeira Turma, Rel. Roger Raupp Rios, juntado aos autos em 10.10.2019, TRF4, AC 5009306-13.2016.4.04.7205, Segunda Turma, Rel. Sebastião Ogê Muniz, juntado aos autos em 23.07.2019, AgInt no REsp 1711603/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, j. 23.08.2018, DJe 30.08.2018.

às referências dos mesmos, o que, para mim se mostra irrelevante], o mesmo transportador e as mesmas placas dos veículos transportadores.

Sob essas condições, portanto, não vejo como elas possam ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizados como "descontos incondicionais concedidos", mostrando-se irrelevante, porquanto não fundada em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda e não de um documento em separado desta.

Ainda que essa decisão tenha trabalhado com os conceitos de desconto condicional vs. incondicional como critério determinante para analisar o tema, houve uma predileção pela essência econômica da operação para fins tributários.

Seguindo essa linha, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região também afastou a exigência das contribuições por estar demonstrado, no bojo de prova pericial em ação anulatória, que os benefícios concedidos ao contribuinte repercutiram diretamente no valor das operações realizadas, mostrando-se indevida, então, a inclusão desses valores na base de cálculo de PIS/COFINS⁸. Prevaleceu o entendimento de que, para fins de exclusão da receita bruta do vendedor, as bonificações financeiras/contratuais seguem a mesma regra dos descontos incondicionais, inclusive sendo desnecessário o registro em notas fiscais. Isso porque, no caso, "foi verificado, no trabalho pericial, a sua real vinculação às vendas realizadas, configurando 'valores aportados pela autora aos seus clientes, ou de crédito/descontos em face de acordos comerciais previamente estabelecidos', ou seja, em verdade, resultaram na redução do valor da operação. Afastam-se as referidas bonificações, portanto, do conceito de 'receita ou faturamento'".

Trata-se de um importante precedente, com predileção ao preço efetivamente praticado na operação, reconhecendo a possibilidade de exclusão desses descontos da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

É que o conceito de receita impõe que alguns dispositivos sejam lidos de forma sistemática. Por mais que a legislação de regência das contribuições no regime não cumulativo (Leis ns. 10.637 e 10.833) estabeleça que a incidência ocorre sobre o total das receitas auferidas, independentemente da

8. Dois precedentes merecem destaque: o primeiro, que anulou sentença por indeferimento de prova pericial; e, o segundo, relativo ao comentário que acompanha esta nota de rodapé. Respectivamente: TRF-4, Apelação Cível 5000077-63.2010.4.04.7100, Rel. Luciane Amaral Corrêa Munch, j. 16.10.2013; TRF-4, APL 50027215720164047103 RS 5002721-57.2016.404.7103, Rel. Jorge Antonio Maurique, j. 05.04.2017.

classificação contábil, a legislação determina uma ordem de expedientes que deve ser seguida.

Primeiramente, estabelece o DL n. 1.598/1977 que o lucro real "deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial" (art. 6º), o que invariavelmente nos conduz à Lei n. 6.404/1976, que subordina a apuração do resultado ao regime de competência e "aos princípios de contabilidade geralmente aceitos" (art. 177)⁹.

Também por força do que estabelece a Lei n. 12.973/2014, cujo objetivo, segundo a exposição de motivos, é "a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis", os tributos incidentes sobre o lucro, sobre a renda e sobre as receitas devem acomodar a disciplina contábil conforme previsto em lei (art. 1º). É assim que, pautados pela técnica do reenvio, vamos ao Pronunciamento CPC n. 47, que disciplina o reconhecimento das receitas e substitui o CPC n. 30, vigente à época da edição da Lei n. 12.973/2014¹⁰.

Estabelece o pronunciamento que a entidade deve reconhecer como receita "o valor do preço da transação", sendo necessário considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais. Justamente por essa razão, o item n. 51 estabelece que "o valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares". Acrescenta a norma contábil que "a contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro". O item n. 55 e os itens n. 70 a 72 seguem a mesma linha, estabelecendo que a entidade deve reconhecer a redução da receita, ainda que dependa de evento futuro, desde que não se trate de contraprestação em troca de bem ou serviço.

9. DL n. 1.598/1977:

"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. [...]".

Lei n. 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".

10. Esse CPC foi, em atendimento ao reclamo do art. 58 da Lei n. 12.973/2014, regulamentado pela IN SRFB 1.771/2017.

É certo que não existe uma fórmula única para dimensionar as receitas decorrentes desses complexos acordos comerciais. Isso porque não se pode perder de vista que o contrato de compra e venda – estabelece o Direito Civil – é formado pelo consentimento das partes, pela coisa e pelo preço, que deve ser determinado ou determinável por um critério fixado em contrato.

O importante é que se tenha em mente que o documento fiscal é um indicativo, mas não determinante, para estabelecer o preço da operação. A receita decorrente do contrato de compra e venda é subordinada à disciplina dos negócios jurídicos. Assim, o preço "não tem de ser desde logo, preço determinado. Basta que, desde logo, seja determinável"¹¹, como ensina Pontes de Miranda. Desse modo, se o valor da nota for incompatível com o valor pelo qual a obrigação é extinta, este prevalece perante aquele, porquanto só se leva à tributação o montante que efetivamente expressa a mutação patrimonial concreta e efetiva, quando realizado. Entendimento contrário, veja-se, também representaria alteração da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, bem como dos conceitos e das formas do direito privado, para fins de dimensionamento do conceito de receita aplicável ao caso, o que não se admite também por força do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Os conceitos jurídico e contábil de receita e a disciplina civilista sobre os elementos do negócio jurídico convergem para a possibilidade de serem promovidos, em alguns casos, os ajustes na receita bruta, mostrando-se indevida a vinculação da receita bruta tributável com o valor indicado em nota fiscal. Trata-se de uma perspectiva que não se dissocia da formação do custo de aquisição das mercadorias, tema que será objeto de algumas considerações na sequência.

2.2 Sobre a possibilidade de reconhecer os benefícios como redução de custo

Como ponderado no tópico anterior, a bonificação em mercadorias ou o ajuste de preço posterior à emissão do documento fiscal não deve alterar a base de cálculo das contribuições sociais. Eventuais mercadorias entregues em bonificação ou pagamentos recebidos podem ser caracterizados como ajustes na receita bruta, observados os temperamentos recém-destacados e desde que estejam vinculados contratualmente.

Que fique claro: a forma de contabilização e reconhecimento é importante para a delimitação da hipótese de incidência das contribuições sociais, mas

11. MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. t. XXXIX. p. 37.

não vincula a tributação. Não é o lançamento a crédito em conta de receita em contrapartida ao débito no ativo/passivo que faz com que o benefício comercial seja caracterizado receita. Do mesmo modo, não é o lançamento a crédito como redutor do custo das mercadorias vendidas que afasta a tributação.

Isso decorre do fato de que o contabilista tem liberdade para adotar o procedimento que melhor atenda a seus interesses, cabendo às autoridades fazendárias impugná-lo quando não tenha havido obediência às normas e aos padrões de contabilidade aceitos. O próprio Parecer Normativo CST n. 347/1970, da Receita Federal, destaca que "a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade, e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis a determinação do verdadeiro lucro tributável".

Conforme as diretrizes da Lei n. 6.404/1976, o fato refletido pela operação contábil assume relevância não porque o registro contábil representa o fato gerador do tributo, mas porque o Direito captura o fato contábil que relata os negócios jurídicos e, estes sim, representam a conduta que se amolda à hipótese de incidência tributária. Em suma: o objeto da tributação é a operação lastreada pelo lançamento contábil, e não o registro.

Com efeito, isso significa que nem todos os valores que indicam uma mutação patrimonial nas demonstrações financeiras, os que transitam pelas chamadas "contas de resultado", traduzem um acréscimo patrimonial tributável. Da mesma forma, podem existir acréscimos patrimoniais que não tenham sido capturados como tais pela ciência contábil. Esse, portanto, é o conteúdo endereçado pelo critério material – confirmado pela base de cálculo – das contribuições, pois o resultado tributável recai sobre o valor efetivamente acrescido ao patrimônio com a transação. É precisamente com essa perspectiva que a questão merece ser compreendida.

Retendo essa ideia, vejamos um exemplo para ilustrar que o ajuste de custo (que pode ser em contas de resultado ou estoque) é mais preciso para delinear a questão. Contabilmente, pode-se evidenciar esse "confronto de entradas e saídas" por diversos caminhos. Explorar-se-ão, aqui, duas alternativas simplificadas, sem contemplar os tributos indiretos, de uma compra de mercadorias por R\$ 500.000,00 com o objetivo de revenda, mas que, por algum motivo, foi desvalorizada e com a margem ajustada mediante emparelhamento do valor a ser pago ao fornecedor. Ei-las:

Lançamentos pela alternativa 1:

Na aquisição das mercadorias:

D – Estoque (Ativo Circulante) – 500.000

C – Fornecedores (Passivo Circulante) – 500.000

Desconto de 20% no pagamento da dívida para ajuste de margem:

D – Fornecedores (Passivo Circulante) – 100.000

C – Resultado (Outras Receitas / ou receitas financeiras) – 100.000

Venda das mercadorias por R\$450.000,00

D – Clientes (Ativo Circulante) – 450.000

C – Receita de venda de mercadorias (Resultado) – 450.000

Baixa dos ativos sacrificados com a venda das mercadorias:

D – Custo das Mercadorias Vendidas (Resultado) – 500.000

C – Estoque (Ativo Circulante) – 500.000

Reconhecimento dos valores em caixa:

D – Caixa (Ativo Circulante) – 450.000

C – Clientes (Ativo Circulante) – 450.000

Pagamento da dívida:

D – Fornecedores (Passivo Circulante) – 400.000

C – Caixa (Ativo Circulante) – 400.000.

Resultado da apuração: Lucro de 50.000.

Trata-se de lançamentos aleatórios com finalidade didática, que não refletem a melhor prática contábil, especialmente nos casos em que o ajuste ocorre mediante pagamento em dinheiro pelo fornecedor. Dito isso, o que se busca ilustrar é que, nesses moldes, o lucro da operação foi de R\$ 50.000,00, apurado contabilmente mediante receita de R\$ 550.000,00 e CMV de R\$ 500.000,00. Veja-se que, de fato, esses valores não refletem a realidade experimentada pela entidade. Mais, o usuário da contabilidade também não será bem servido com essa informação, pois o contrato e a dívida assumida com o fornecedor sempre estiveram vinculados e a receita obtida em contratos com clientes não foi de R\$ 550.000,00.

Avancemos, então, na alternativa 2, com o emparelhamento do ajuste de margem em contas patrimoniais e reterdo os ensinamentos de José Antonio Minatel, para quem “não se apura receita na compra, tampouco ganho na compra, quando muito a operação pode evidenciar compra de mercadoria ou de matéria-prima a custo zero”¹²:

12. “Insistimos não se poder falar em auferir receita na operação que entabula a compra de mercadoria ou de matéria-prima, pelo simples fato de restar dispensado o subsequente pagamento. [...] Receita provém do ingresso pela venda e não da ausência de desembolso da compra” (MINATEL, José Antonio. **O conteúdo do conceito de receita**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 107 e 245).

Lançamentos pela alternativa 2:

Na aquisição das mercadorias:

D – Estoque (Ativo Circulante) – 500.000

C – Fornecedores (Passivo Circulante) – 500.000

Ajuste de margem, alternativa 2:

D – (-) Ajuste de margem (Conta redutora de Fornecedores – PC) – 100.000

C – (-) Reversão de valor do estoque (Conta redutora de Estoque – AC) – 100.000

Venda da mercadoria por R\$450.000,00

D – Clientes (Ativo Circulante) – 450.000

C – Receita de venda de mercadorias Resultado (DRE – Resultado) – 450.000

Baixa dos ativos sacrificados com a venda das mercadorias, na alternativa 2:

D – Custo das Mercadorias Vendidas (DRE – Resultado) – 400.000

D – (-) Reversão de valor do estoque (Conta redutora de Estoque – AC) – 100.000

C – Estoque (Ativo Circulante) – 500.000

Reconhecimento do recebimento pelas vendas, na alternativa 2:

D – Caixa (Ativo Circulante) – 450.000

C – Clientes (Ativo Circulante) – 450.000

Pagamento da dívida:

D – Fornecedores (Passivo Circulante) – 500.000

C – (-) Ajuste de margem (Conta redutora de Fornecedores – PC) – 100.000

C – Caixa (Ativo Circulante) – 400.000.

Resultado da apuração: Lucro de 50.000.

É notável que, nas duas alternativas, o resultado é o mesmo: o lucro é de R\$ 50.000,00. Juridicamente, o lucro foi alcançado mediante o auferimento de receita de R\$ 450.000,00 e com o confronto do dispêndio dos ativos sacrificados, de R\$ 400.000,00. Esses são os fatos que acrescem e diminuem o patrimônio e é sobre eles que deverá recair a tributação.

Esse é só um exemplo simples, sendo certo que a mesma lógica seria alcançada se os valores fossem lançados diretamente como redutores de custo. O que se objetivou demonstrar, no entanto, é que o ajuste no valor levado a resultado é o que realmente reflete a realidade econômica da operação. Nessa ordem de ideias, os ensinamentos de José Antonio Minatel são pertinentes: "receita é decorrente da venda, não da preservação do patrimônio mediante o desembolso na compra"¹³.

Assim, também parece ser inadequada a caracterização de receita quando se recebem mercadorias sem custo ou em dinheiro que, nessa condição, compõem

13. MINATEL, José Antonio. **O conteúdo do conceito de receita**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 107 e 245.

o estoque de mercadorias a serem revendidas. Veja-se que essa situação gera, inclusive, a dupla tributação da mesma mercadoria: a primeira, na entrada, a segunda, na revenda. Trata-se da tributação de "dupla receita", incompatível com a realidade experimentada pelo contribuinte.

Essa é, inclusive, a forma como o Pronunciamento Técnico CPC 16, cujo objetivo é justamente estabelecer o tratamento contábil para os estoques, disciplina a matéria. Veja-se que o pronunciamento disciplina o valor, os métodos e os critérios para atribuir custos aos estoques, como ativo, e o subsequente reconhecimento desse custo como despesa em resultado. Eis alguns itens da norma que merecem destaque:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento deve 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.

Assim, na operação de recebimento de mercadorias adquiridas para revenda, o registro da compra dar-se-á no exato valor/preço ajustado com o fornecedor, acrescido dos demais gastos suportados até a entrada no estabelecimento. Note-se, portanto, que o registro contábil será no valor do custo de aquisição – que corresponde, como visto acima, ao preço de compra –, sendo pertinente acrescentar que a norma contábil estabelece que deverão ser deduzidos na determinação desse custo de aquisição os valores relativos a descontos comerciais.

Contabilmente, na hipótese de concessão de desconto comercial e/ou outros itens semelhantes, o custo de aquisição/preço de compra será registrado em valor superior ao efetivamente acordado, sendo necessário promover ajustes para reduzir o valor do custo inicialmente contabilizado. Esse ajuste contábil para diminuição do custo é efetivado mediante registro a crédito em uma conta

reduzidora daquela que refletiu o respectivo custo de aquisição. Seria ilógico, portanto, que essa parcela excedente do custo fosse considerada como receita. É assim, note-se, que a classificação dos ajustes de descontos comerciais como redutores do custo comparece como uma alternativa consistente para fins contábeis e fiscais¹⁴.

Como se vê, considerando as definições jurídica e contábil de receita e a disciplina para a composição dos estoques, os descontos comerciais, por estarem vinculados ao acordo comercial, são redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas. Assim, não há incidência de PIS/COFINS sobre as vantagens comerciais obtidas com o objetivo de ajustar o custo da operação, independentemente da forma de operacionalização do benefício (pagamento, mercadoria, desconto), desde que vinculem a formação do preço contratualmente.

2.3 Sobre a possibilidade de apurar créditos sobre as receitas decorrentes do desempenho de atividades constantes dos contratos de fornecimento

Há uma tese alternativa que não é explorada adequadamente em alguns casos. Veja-se que, com relação aos reembolsos e ingressos cujo objetivo é retribuir alguma obrigação de desempenho praticada pelo revendedor, é necessário que se façam investimentos e sejam suportadas algumas despesas. No Acórdão n. 3301-006.965, por exemplo, foi suscitada a possibilidade de creditamento de despesas com publicidade, o que se negou pelo seguinte motivo:

Os gastos de publicidade e propaganda não podem ser considerados créditos na sistemática não cumulativa, uma vez que o objeto social da Recorrente é o comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios em geral. Nos termos do art. 3º, II das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, o direito ao creditamento de insumos decorre da utilização na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

14. Trecho do Acórdão n. 9303-005.849, de 17 de outubro de 2017, que analisou a matéria: "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 reduzidora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo adquirente assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador contraria inteiramente os princípios contábeis aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não pôde deduzir por proibição fiscal – já que não se trata de 'desconto incondicional') e do comprador".

Essa vinculação com o objeto do contrato social, porém, não pode ser observada de forma acrítica, revelando uma contradição. Isso porque, conforme ensina Ricardo Mariz de Oliveira, o conceito de receita se relaciona com as "receitas por definição legal" e com as "receitas relacionadas ao objeto social".

Note-se que a Lei n. 11.638/2007 foi editada com o objetivo de fazer convergir a legislação brasileira com os padrões IAS/IFRS de contabilidade. Após a adoção dos novos padrões, adotou-se o Regime Tributário de Transição (RTT), inserido pela Lei n. 11.941/2009. Esse regime foi concebido para neutralizar os efeitos tributários e conferir segurança jurídica relativamente às divergências entre a contabilidade societária e a contabilidade fiscal. Com a Lei n. 12.973/2014, o Regime Tributário de Transição (RTT) foi extinto, uma vez que já era possível alinhar o modelo societário com o fiscal por meio da aplicação do LALUR. Aludida legislação alterou a definição de receita bruta e receita líquida, constante do Decreto-lei n. 1.598/1977, estabelecendo o seguinte:

Art. 12. A receita bruta compreende:

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

II – o preço da prestação de serviços em geral;

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

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

[...].

Os três primeiros incisos, que definem os ingressos compreendidos pela receita bruta, constavam da legislação anterior e não apresentam grandes complexidades. O quarto, porém, é objeto de algumas controvérsias na tributação incidente sobre a receita. Para bem entendermos o campo de abrangência das "receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica", é necessário interpretar o Decreto-lei n. 1.598/1977 de forma sistemática e outros conceitos relacionados ao assunto. Ricardo Mariz de Oliveira, observando esses dispositivos, comenta que é possível falar em "receitas operacionais segundo o objeto da pessoa jurídica" e "receitas por definição legal"¹⁵.

O primeiro conceito associado à matéria é o de lucro operacional, que, nos termos do artigo que antecede essa definição (art. 11 do Decreto-lei n. 1.598/1977), é classificado como "resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica". Uma nuance importante é que

15. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 263-264.

a Lei Complementar n. 95/1998, art. 11, III, "c", impõe que os parágrafos complementam o *caput* do artigo, salvo as hipóteses em que forem exceções a ele.

Nessa ordem de ideias, considerando-se que a Lei n. 12.973/2014 não alterou a redação do § 2º do art. 11 do Decreto-lei n. 1.598/1977 e do inciso I do art. 187 da Lei n. 6.404/1976¹⁶ e, afora as muitas observações que podem ser feitas com relação à conjugação de todos esses dispositivos, se a materialidade compreendida pela receita bruta, trazida pela Lei n. 12.973/2014, é associada ao conteúdo do art. 11, que, por sua vez, abarca as receitas que "constituam objeto da pessoa jurídica", então o inciso IV do art. 12 "necessariamente também é integrante do resultado operacional e também se prende à definição dada ao objeto da pessoa jurídica pelo estatuto ou pelo contrato social"¹⁷.

Os arts. 11 e 12 possuem vocações distintas. A sistematização dos dispositivos, contudo, impõe essa conversa entre o conceito de receita operacional e o de receita bruta, porquanto esta compreende somente as atividades que constituam o objeto da pessoa jurídica, sendo possível falar em receitas operacionais que não guardem relação com o objeto (decorrentes de atividades acessórias). Todas as receitas operacionais constantes do objeto da pessoa jurídica participam da receita bruta, sendo a recíproca igualmente verdadeira.

Nesse contexto, se verdadeira a premissa de que as vantagens (desconto, reembolso, repasse) decorrem do caráter contraprestacional pela prestação de serviços de *marketing* (receita bruta definida por lei), então as despesas necessárias e relevantes para a obtenção dessas receitas devem ser objeto de creditamento.

O ponto controverso consiste, portanto, na definição do conceito de insumo, já que as despesas efetuadas a esse título constituem créditos utilizáveis na apuração da base de cálculo dos referidos tributos. A despeito da hipótese de caracterizar o ingresso como reembolso de despesas, que será tratado no tópico seguinte, é a relação jurídica contratada que determinará a natureza jurídica da relação firmada entre o adquirente e o fornecedor. Essa delimitação é fundamental para distinguir se uma receita de terceiro tem que ser tributada pela própria pessoa jurídica considerada "terceiro" ou por aquela que recebe dinheiro em seu nome.

16. "Art. 11 – Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.
[...]

§ 2º – Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica."

17. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 265.

Na atividade de *marketing*, por exemplo, o agente presta um serviço de divulgação dos produtos da empresa fornecedora/principal e, como contraprestação, recebe, para si, uma remuneração. O valor da mercadoria permanece irretocável, não há redução do custo. Há, nesses casos, receita pela prestação de serviço. Essa premissa pode ser transportada para todos os casos em que o varejista obtém um benefício comercial decorrente de uma atividade desempenhada. Para melhor visualização desse ponto, especificamente na atividade de propaganda, veja-se a análise constante do Acórdão n. 3201-003.606:

Ressalta dessa descrição, da própria recorrente, o nítido caráter de prestação de serviços pela recorrente 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 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.

Exemplifiquemos:

Empresas de fornecimento de café, "A" e "B";

"A" vende à recorrente por 100;

"B" vende à recorrente também por 100;

"A" deseja que seus produtos tenham destaque na loja; o preço para isto é 10;

"B" não deseja esse serviço;

"A" remunera o destaque por meio de redução do preço a receber da recorrente, recebendo 90 pelas mercadorias;

"B" recebe 100 pelas mercadorias.

No caso de "B", temos um faturamento de 100, de "B" perante a recorrente, que paga 100 a "B". Uma única operação comercial. Se houvesse, por exemplo, pagamento antecipado pela recorrente, poderia obter um desconto financeiro.

No caso de "A", temos um faturamento de 100 de "A" perante a recorrente. Posteriormente, temos também um faturamento de 10 da recorrente perante "A". Mas não há o pagamento de 100 e depois o pagamento de 10, há apenas, por comodidade, o pagamento de 90. Assim, há duas operações comerciais e apenas um pagamento, por comodidade, caracterizando compensação financeira de obrigações recíprocas. Portanto, não dou provimento em relação a esta conta.

Assumindo, então, que o contrato de compra e venda entabula direitos e deveres recíprocos entre o fornecedor e o adquirente e que esses serviços inerentes à compra são caracterizados juridicamente como prestação de serviços e inseridos no conceito de receita, é imperioso que se admitam os créditos previstos em lei com as despesas essenciais e relevantes para a obtenção dessas receitas.

Nesse contexto, somos convidados a refletir, ainda que rapidamente, sobre o conceito de insumo, previsto pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Considerando a vagueza e a ambiguidade da disciplina legal, com o objetivo de definir a questão, o STJ, no julgamento publicado em 24.04.2018, consignou, em sede de recurso especial (n. 1.221.170) processado segundo o rito repetitivo (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), por maioria dos votos (5 X 3), que:

[...] é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, por comprometer a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

o conceito de insumo deve ser definido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Por essa perspectiva, os insumos são aqueles que viabilizam a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica interessada, cuja subtração importa impossibilidade de operar ou implica substancial perda de qualidade na operação. Sem desconsiderar a controvérsia existente sobre o tema, esse entendimento já foi aceito no âmbito do CARF (Acórdão n. 3402-003.097, Acórdão n. 9303006.604¹⁸).

No entanto, a Receita Federal do Brasil tem fixado interpretação restritiva ao conceito de insumo, conforme inúmeras soluções de consulta exaradas pelo órgão (Solução de Consulta DISIT n. 7.046/2020, Solução de Consulta n. 84/2020

18. "O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei n. 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição 'intermediária', na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço".

vinculada à Solução de Consulta COSIT n. 218/2014 e, também, Solução de Consulta COSIT n. 510/2017).

O entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) sobre a matéria é esboçado no Parecer Normativo CST/RFB n. 05/2018 que, em resumo, aponta que o conceito de insumos está atrelado à (i) produção de bens destinados a venda e/ou (ii) à prestação de serviços a terceiros.

Para a administração fazendária federal, portanto, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte), excluindo-se do conceito itens utilizados em suas demais áreas de atuação, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

Tratamento distinto, no entanto, foi dado recentemente pelo CARF ao analisar empresas prestadoras de serviços que tinham, em seu objeto social, atividades relacionadas a propaganda e publicidade. Nesses casos, por envolver a prestação de serviços relacionados ao *marketing*, considerou-se que tais gastos seriam, rigorosamente, custos relacionados ao serviço prestado.

No caso dos distribuidores e varejistas que se comprometem a desempenhar atividades de *marketing*, por exemplo, as despesas com publicidade e propaganda são relevantes para o modelo de negócio, porquanto são utilizadas para prospectar sua atividade, dada a vasta concorrência, bem como para divulgar suas vendas.

A comercialização dos produtos é fator integrante de suas atividades empresariais, sendo que os produtos somente são conhecidos pelos consumidores a partir das ferramentas de publicidade e propaganda. Um dos grandes propósitos da propaganda é tornar possível aos clientes que de forma prévia analisem os produtos e se certifiquem quanto ao preço, ao modelo e à funcionalidade, conforme consta de algumas decisões do Conselho. Vejamos uma:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. POSSIBILIDADE. Compondo a receita de publicidade e propaganda a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, devem ser considerados os créditos da não cumulatividade relativos a essa prestação de serviço, mesmo que tal atividade não seja aquela preponderante do sujeito passivo¹⁹.

19. CARF, Acórdão n. 3302-008.120, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Rel. Corinto Oliveira Machado, j. 29.01.2020.

O órgão julgador entendeu que essas despesas eram essenciais e relevantes para a empresa varejista e que, portanto, deveriam ser consideradas como insumos aptos a originar crédito, mesmo que não se tratasse de suas atividades preponderantes²⁰. Vê-se, assim, que a identificação das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais não deve estar atrelada ao registro formal do objeto da empresa. A identificação das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais de uma pessoa jurídica deve ser realizada à luz da materialidade de sua atuação, devendo alcançar as atividades que, de modo contínuo e permanente, compuserem seu resultado e responderem pela viabilidade de sua existência no mercado.

Nesse panorama, o valor recebido de terceiros (fornecedores) para fazer a propaganda de seus produtos ou para desempenhar outras atividades (transporte, distribuição, exposição, entre outras), não é representativo de reembolso e se mostra necessário para a manutenção da atividade. Portanto, ainda que desenvolvida em caráter secundário, os valores recebidos se enquadram no conceito de receita, e as despesas necessárias e relevantes para a obtenção dessas receitas devem ser objeto de creditamento no regime não cumulativo.

2.4 Sobre a possibilidade de reconhecer os ingressos como reembolso de despesas em nome de terceiros – breves considerações sobre a caracterização do principal e do agente

O timbre marcante das receitas, enquanto base de cálculo das contribuições sociais, é a definitividade. A tributação das receitas pressupõe que o ingresso pertença à pessoa jurídica. É assim que as receitas de terceiros não devem ser oferecidas à tributação por quem recebe os valores em seu nome. Foi seguindo essa linha, também, que entendeu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE n. 574.706/PR, no sentido de que os valores que ingressam nas contas do contribuinte a título de ICMS não podem compor a base de cálculo dessas contribuições. Por essa razão se afastou a incidência das contribuições, e

20. "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING. O contribuinte que presta serviços relacionados à área de *marketing* e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de *marketing* prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de PIS no regime da não cumulatividade" (CARF, Acórdão n. 3201-005.668, 3ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Tatiana Josefovicz Belisário, j. 21.08.2019).

a premissa de que não inexistia espaço para incidência sobre valores transitórios se sustenta.

Essa é a compreensão predominante pela perspectiva jurídica e pela perspectiva contábil, que utiliza os termos "principal" e "agente" para classificar a entidade que reconhece a receita e o intermediador que recebe os valores em nome de terceiros.

A questão, porém, consiste em saber em quais circunstâncias o ingresso pertence àquele que recebe (principal) ou se o recebedor comparece como um intermediário (agente). Considerando-se que o Direito Tributário é direito de sobreposição, é necessário analisar, inicialmente, as pessoas envolvidas na relação jurídica. É indispensável que se tenha clareza sobre quem é o contratante, o contratado e, se for o caso, o intermediário. A análise nos conduzirá, invariavelmente, ao contrato firmado entre as partes, pois lá consta a relação existente entre o fornecedor de bens ou serviços, o adquirente e o intermediário. Também é no instrumento contratual que se define a quem pertence a parcela do fluxo financeiro da obrigação desempenhada no contrato.

É por essa perspectiva que as "receitas de terceiros" devem ser examinadas.

O tema movimentava antigas discussões. Somente para ilustrar, o Poder Judiciário já enfrentou essa questão quando da análise da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores repassados pelas empresas de locação de mão de obra a título de salários e encargos pertencentes aos trabalhadores.

Ao analisar a questão, quando do julgamento do Recurso Especial n. 954.719, o Superior Tribunal de Justiça, tratando especificamente da incidência das contribuições sobre as locadoras e as intermediadoras de contratação de mão de obra, entendeu que os valores recebidos pelas intermediadoras ingressavam em seus caixas "por direito próprio, em face de seu objeto social, correspondendo ao seu faturamento", o que justificaria a incidência de PIS e COFINS. Pouco depois, ainda sem aprofundar os elementos que os diferenciam, foi decidido que o faturamento seria somente o valor da taxa de administração (REsp n. 824.194). Essa questão foi definida no âmbito dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 827.194, em que ficou definido que os valores repassados a título de salários e encargos devem compor a base de cálculo das contribuições. Discussões sobre subcontratação e exclusão de materiais empregados em obras de engenharia, entre outras, tangenciam o mesmo assunto e são alvo de controvérsia.

Ponderações dessa ordem foram tomadas emprestadas para ilustrar que os critérios para que uma despesa de terceiro possa ser excluída da base de cálculo das contribuições permanecem sendo bastante casuísticos e incertos, sendo

pertinente destacar que, especificamente no contexto que se está a examinar, existe precedente favorável:

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 PIS²¹.

Essa é uma decisão isolada e que não reflete a compreensão dominante sobre o assunto. A análise deve sempre observar a relação jurídica assumida entre o fornecedor, o distribuidor/varejista e o prestador do serviço associado ao contrato de fornecimento. Especificamente com relação aos valores que adentram a contabilidade, mas não configuram receita, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 3302-010.741²², analisou um caso em que o contribuinte tinha como atividade principal a exploração de serviço de radiodifusão sonora ou de sons e imagens, e sua receita bruta principal, portanto, era proveniente da prestação de serviços de veiculação de publicidade comercial. A controvérsia centrou-se em verificar a possibilidade de inclusão, nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, dos valores relativos ao desconto-padrão de agência, remuneração das agências de publicidade repassada pelos veículos de comunicação.

Em decisão favorável, por voto de qualidade, restou definido que (i) o desconto-padrão de agência devido a título de remuneração à agência de publicidade, ainda que incluído na nota fiscal emitida pelo veículo de comunicação, não integra a base de cálculo das contribuições, (ii) por não representar receita decorrente da venda de mercadorias ou prestação de serviços do veículo de comunicação.

Embora a questão permaneça sendo controversa, para que os benefícios recebidos – em dinheiro, desconto ou mercadorias – a título de verbas contraprestacionais possam ser considerados ressarcimento/reembolso de despesas, é fundamental que (i) exista exata correspondência entre os valores pagos e

21. TRF4, APELREEX 5051721-74.2012.4.04.7100, Primeira Turma, Rel. Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 12.11.2014.

22. O pronunciamento resta assim ementado: "DESCONTO PADRÃO DE AGÊNCIA. VALORES QUE ADENTRAM A CONTABILIDADE MAS QUE NÃO CONFIGURAM RECEITA PRÓPRIA NÃO COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. Os valores que transitam nas contas dos veículos de divulgação a título de desconto padrão de agência não compõem o faturamento da contribuinte e, por esse motivo, não compõem a base de cálculo do PIS/PASEP".

os repassados e, mais importante, (ii) que as relações contratuais sejam formalizadas entre os fornecedores do distribuidor/varejista e as pessoas jurídicas prestadoras desses serviços. A mera subcontratação de atividades previstas contratualmente em favor de terceiros também não justifica a exclusão da base de cálculo dos valores pagos para custear tais despesas.

A contabilidade não se distancia dessas noções; vejamos o que dispõe os itens B35 e B36 do Pronunciamento CPC n. 47:

B35. A entidade é principal se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Contudo, a entidade não necessariamente controla o bem especificado se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele bem somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A entidade que seja principal pode satisfazer à obrigação de *performance* para fornecer o bem ou o serviço, especificado por si mesma, ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de *performance* em seu nome.

[...]

B36. A entidade é agente se a obrigação de *performance* da entidade for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. A entidade, que é o agente, não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou como) a entidade, que seja agente, satisfizer à obrigação de *performance*, ela deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte. A taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade reter após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte.

Caso o acordo comercial indique a parte a ser contratada e retrate a exata correspondência entre o valor pago e a vantagem comercial, com a especificação da atividade a ser "performada" pelo fornecedor, não haverá incidência das contribuições sociais.

2.5 Sobre os descontos no pagamento de fornecedores

O raciocínio até aqui desenvolvido é suficiente para demarcar o regime jurídico conferido às contribuições quando do recebimento de descontos obtidos na liquidação de obrigações com fornecedores. Essa é a visão que deve prevalecer no exame da natureza do desconto obtido em título de crédito associado ao

negócio jurídico de aquisição de mercadorias. E aqui a questão comporta três possíveis interpretações, uma para (i) descontos obtidos pelo pagamento antecipado, outra para os (ii) descontos obtidos pela natureza do volume e/ou outras condições verificadas na relação continuada de fornecimento e, por fim, uma específica para (iii) descontos decorrentes de atividades desempenhadas pelo adquirente dos bens fornecidos.

Caso se trate de desconto obtido em decorrência de pagamento antecipado, então o desconto possuirá natureza contraprestacional, sendo devida a incidência das contribuições, sob a alíquota combinada de 4,65%, nos termos do Decreto n. 8.425/2015, que disciplina a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras no regime não cumulativo. Assim, no regime cumulativo, por evidente, não haverá tributação.

Se, porém, o desconto decorrer de um arranjo contratual associado à relação continuada de fornecimento, em linha com as ideias já consignadas, estar-se-á a tratar de um ajuste de preço, sendo indevida a tributação pelo PIS/COFINS, independentemente da forma de apuração da pessoa jurídica (cumulativa ou não cumulativa).

Por fim, nos casos em que o desconto possua natureza contraprestacional, vinculada a algum serviço prestado pelo distribuidor/varejista, então a incidência das contribuições será devida.

2.6 Sobre a possibilidade de creditamento no regime não cumulativo de PIS/COFINS sobre as mercadorias recebidas em bonificações

No contexto desses contratos de fornecimento, uma tese que se está a discutir é se as mercadorias recebidas a título de bonificação, vinculadas a operações de vendas mercantis, entregues com lastro em documento fiscal separado, podem ser objeto de creditamento de PIS/COFINS. Para examinar o tema é fundamental analisar a essência econômica subjacente aos produtos bonificados. Se, por exemplo, um varejista adquire R\$ 100,00 em mercadorias e recebe, em contrapartida, 10 unidades do produto, o lançamento será a débito em conta de estoque e de créditos de PIS/COFINS em contrapartida a crédito em conta de ativo (se a aquisição ocorrer mediante entrega de algum ativo) ou de passivo (instrumento de dívida). Sobre isso não se discute.

Se, porém, o fornecedor, por vinculação contratual, entrega duas mercadorias bonificadas, o valor dos documentos fiscais (12 unidades em NF com o valor de R\$ 100,00 ou 12 unidades lastreadas em duas notas fiscais, uma de R\$ 100,00

a título de venda de mercadorias acompanhada de outra de R\$ 120,00) não afeta a base de cálculo dos créditos das contribuições.

Essa é a melhor compreensão sobre a matéria. Primeiro, porque o art. 3º, § 1º, da Lei n. 10.833/2003 – cuja redação é similar para o PIS – estabelece que o crédito será determinado sobre o valor dos bens ou serviços adquiridos e, segundo, porque esse mesmo artigo, no § 2º, dispõe que não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, tal como são as mercadorias bonificadas. Nesse contexto, uma das poucas decisões²³ em que se discute a temática parece não refletir a melhor compreensão sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS E BONIFICAÇÕES. EXCLUSÃO. VIABILIDADE. COMPROVAÇÃO EM DOCUMENTOS FISCAIS.

A Impetrante tem o direito ao creditamento de PIS e COFINS relativamente às mercadorias recebidas a título de bonificação e descontos incondicionais e, desde que haja comprovação de que estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas, podem ser documentadas em notas fiscais em separado.

No caso, ao que tudo indica, a decisão garante ao contribuinte o direito ao crédito de 9,25% (alíquotas combinadas), calculados sobre as duas notas fiscais, resultando na base de creditamento de R\$ 120,00, a despeito de o valor da transação ser de R\$ 100,00.

Sendo consistente com as premissas adotadas até então – que, em linhas gerais, são pautadas pelo racional de que a composição do custo e da receita para fins de PIS/COFINS deve refletir os deveres e obrigações firmados em contrato –, a conclusão não pode ser outra senão a de que essa é uma decisão que merece reparos, até porque, como já enfatizado, o documento fiscal não é um parâmetro jurídico. O valor do creditamento, assim como o da receita que deverá ser oferecida à tributação, deve ser o do preço da transação.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, existem inúmeras práticas utilizadas nos contratos de fornecimento que entabulam as mais variadas formas de vantagens comerciais. A ideia central que orienta a análise da incidência das contribuições é a de que (i) a receita é aquela que se acopla ao patrimônio, sem reservas ou condicionantes, e (ii) o custo das mercadorias vendidas deve ser verificado considerando o contexto dinâmico do acordo comercial.

23. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Processo n. 5025044-94.2018.4.04.7100, Apelação.

Assim, a primeira observação relevante para enfrentar o tema é de que o valor da nota fiscal é um bom indicativo, porém não determinante, para alcançar o valor da transação. Isso pela simples e acácia constatação de que o valor da compra e venda é estabelecido pela relação jurídica, jamais pelo documento. Sob este aspecto, os pronunciamentos contábeis e as formas contratuais utilizadas nos acordos de fornecimento continuado estão alinhados. Ambos disciplinam o preço da transação associado a uma relação contínua, usualmente praticada, motivo pelo qual o parâmetro predominante para examinar a questão (desconto condicional vs. desconto incondicional) tem se mostrado incapaz para demonstrar a base impositiva das contribuições.

Eis o motivo pelo qual a orientação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, seguida, em sua maioria, pelo órgão administrativo de julgamento e pelo Poder Judiciário, não fica livre de críticas. Considerando-se as múltiplas possibilidades, cabe analisar as principais delas no âmbito da generalidade e da abstração.

Iniciando a análise concentrando nossas atenções no conceito de receita do fornecedor, eventuais pagamentos, descontos ou bonificações, associados ao contrato de fornecimento com o objetivo de estabelecer o preço da transação de forma contínua, devem ser considerados redutores de receita e ajustados no resultado da pessoa jurídica. Os benefícios concedidos unilateralmente e sem qualquer relação contratual, porém, não merecem esse tratamento.

Essas ponderações devem ser aplicadas de forma simétrica ao distribuidor/varejista adquirente das mercadorias. Os benefícios associados ao fornecimento obtidos mediante pagamento em dinheiro, descontos ou mercadorias, devem ser tratados como parcelas redutoras do custo das mercadorias vendidas, exceto se o benefício (i) decorrer de pagamento com vencimento antecipado, situação em que o benefício assume caráter contraprestacional com a feição de receita financeira, ou (ii) for decorrente de algum serviço prestado, aí tributável como receita da atividade, independentemente de o regime de tributação ser cumulativo ou não cumulativo. Assim, em síntese, os ajustes de custos vinculados contratualmente devem ser neutros para o vendedor e para o comprador para fins fiscais, exceto quando contraprestacionais ou quando desvinculados do contrato de fornecimento.

Superado esse ponto, a orientação predominante é inconsistente ao afirmar, de um lado, que os benefícios obtidos em contratos de fornecimento possuem caráter contraprestacional – decorrentes de uma atividade, portanto –, mas, de outro, que não é possível apurar créditos sob o fundamento de que a atividade de revenda não possui insumos. É dizer que, caso se considere que há uma ativi-

dade desempenhada pelo adquirente dos bens, então é coerente que se entenda que os dispêndios inerentes a ela sejam passíveis de creditamento.

Como desdobramento do tema, é possível, em alguns casos, que as contra-prestações pagas por atividades associadas ao contrato de fornecimento sejam afastadas da tributação por possuírem a natureza de reembolso. Caso o acordo comercial indique a parte a ser contratada, com a exata correspondência entre os ingressos e o serviço fornecido, não haverá incidência das contribuições sociais. Sobre esse tema, o conceito contábil de agente e principal é preciso para sua delimitação.

Trata-se de matéria relevante e que merece a devida atenção.

4 REFERÊNCIAS

MINATEL, José Antonio. O conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Editora, 2005.
MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado. 3. ed. São Paulo: RT, 1984. t. XXXIX.
OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

