



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 187

Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit

Data 24 de fevereiro de 2010

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Consideram-se “descontos incondicionais” nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, “a”, os descontos que constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Não se caracterizam como descontos incondicionais para efeito do precitado dispositivo legal os descontos concedidos apenas nos documentos cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, não bastando que esta faça somente menção à possibilidade de sua eventual concessão, conforme estabelecido genericamente em acordo comercial, tanto mais se a respectiva redução só for efetivada após a venda mercadoria: i) se verificado o cumprimento de certas condições ou práticas pelo adquirente dos bens, em determinado espaço de tempo; ou ii) como compensação por alguma ação do adquirente (e.g.: reembolso por propaganda ou promoção efetuada) ou por defeito constatado nas mercadorias que lhe foram entregues, ambos após a compra e recebimento dos bens.

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

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998; art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e IN SRF nº 51, de 03/11/1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

**BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS .
BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS..**

Consideram-se “descontos incondicionais concedidos” nos termos da Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, “a” os descontos que constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Não se caracterizam como descontos incondicionais para efeito do precitado dispositivo legal os descontos concedidos apenas nos documentos cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, não bastando que esta faça somente menção à possibilidade de sua eventual concessão, conforme estabelecido genericamente em acordo comercial, tanto mais se a respectiva redução só for efetivada após a venda mercadoria: i) se verificado o cumprimento de certas condições ou práticas pelo adquirente dos bens, em determinado espaço de tempo; ou ii) como compensação por alguma ação do adquirente (e.g.: reembolso por propaganda ou promoção efetuada) ou por defeito constatado nas mercadorias que lhe foram entregues, ambos após a compra e recebimento dos bens.

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

Dispositivos Legais: art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003; e IN SRF nº 51, de 03/11/1978.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em 21/05/2007 a interessada formula consulta visando a obter esclarecimentos sobre a possibilidade de excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor de descontos incondicionais concedidos a seus clientes, em face

do que dispõe o art. 1º, inciso V, “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º, inciso V, “a”, da Lei nº 10.833, de 2003.

2. Relata industrializar diversos tipos de artefatos de papel, além de sabões e loções para higienização das mãos, géis higienizadores, sabonetes líquidos e neutralizadores de odor, que comercializa para diversos tipos de clientes varejistas, entre eles, supermercados, e cooperativas consumo, alguns de atuação nacional, outros meramente regional ou local. Sua política comercial tem sido de estabelecer relações de parceria com esses clientes, com os quais celebra os assim denominados “acordos de fornecimento”, dos quais apresenta cópias exemplificativas às fls. 56/184. Esses contratos disciplinam, entre outros aspectos, a inserção de seus produtos em diversas formas de propaganda utilizadas por aqueles clientes (e.g.: televisão, folhetos, tablóides), além de regular aspectos relacionados à garantia de troca, forma e horários de entrega, bem assim a política de preços estabelecida entre as partes, definindo regras gerais relativas aos preços de venda e condições de pagamento.

3. Como parte da política de preços diz praticar diversos tipos de descontos, que relaciona à fl. 06, com as seguintes denominações : desconto comercial, repasse comercial, desconto logístico, prêmio fidelidade, verba de parceria comercial, verba de pd@Net/EDI (*sic*), desconto de mercadoria defeituosa, compensação de não-troca, desconto centralização, verba aniversário, verba espaço cooperativado, prêmio objetivo de crescimento, desconto por crescimento, verba de propaganda e inserções comerciais. Ressalta que, apesar de terem nomes diferentes, em sua maioria são concedidos e calculados sobre o preço da mercadoria, conforme previamente acordado em contrato assinado antes da respectiva venda, aos quais o adquirente faz jus independentemente da realização de qualquer condição. Como as denominações sugerem, porém, tais descontos são motivados por diferentes razões de ordem econômica, que variam desde a abertura ou aniversário de uma loja até a realização de metas de venda ou colocação de produtos em locais destacados das lojas, fidelidade do varejista, impossibilidade de troca de mercadorias com defeito e entrega centralizada das mercadorias em centros de distribuição. São, assim, razões de ordem econômica em torno da venda de uma mercadoria, que impõem a prática de preços diferenciados, mais adequados, conforme o cliente, ou condições específicas em que adquire as mercadorias.

4. Esclarece que tais descontos são concedidos sobre tabelas ou listas gerais de preços e, para que um varejista não tenha conhecimento do que foi concedido a outros, é praxe a indicação apenas desse preço constantes das listas ou tabelas gerais nas notas fiscais de venda, não sendo indicado nesses documentos o valor em reais do desconto concedido, limitando-se eles a mencionar, na maioria das vezes, o percentual a que o adquirente fará jus, embora o mais comum seja a indicação do respectivo desconto apenas na respectiva duplicata ou boleto emitidos para cobrança.

5. Acrescenta que, em alguns casos, devido ao grande volume de aquisições de um cliente, os descontos não são calculados para cada compra isoladamente, mas, sim, considerando o conjunto de compras em determinado período. Nessa hipótese, o valor do desconto relativo a uma quantidade determinada de aquisições é utilizado para abatimento integral ou parcial do preço em compras futuras.

6. Prosseguindo, apresenta às fls. 09/36, uma extensa e detalhada exposição da diferentes modalidades de desconto praticadas, mencionadas no item 3, procurando demonstrar como são operacionalizados em cada caso e porque, a seu ver, se caracterizariam como descontos incondicionais.

7. Finalizando, indaga se tem direito de excluir da base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep o valor de descontos dados a seus clientes, adquirentes das mercadorias, os quais considera serem “incondicionais”, ainda que :

-a nota fiscal de venda indique apenas o percentual desse desconto e não o valor correspondente;

-a nota fiscal de venda não indique o valor ou o percentual do desconto concedido, o qual, porém, está previsto em contrato ou acordo de fornecimento formalizado antes da venda;

-o contrato ou acordo de fornecimento que contenha a previsão do desconto declare as causas que motivaram sua respectiva concessão, como ocorre, por exemplo, nos casos de fidelidade, metas de crescimento já concretizadas, entrega centralizada de produtos, compensação pela impossibilidade de troca de produto defeituoso, campanhas de aniversário ou inauguração de lojas, inserção do produto em campanha publicitária e utilização de sistemas de informação para cobrança;

-o desconto seja utilizado para abatimento do valor a pagar em duplicata ou documento de cobrança, represente valores fixos para abatimento quando do pagamento da mercadoria ou seja efetuado pela devolução de parte do preço pago pelo cliente, em dinheiro ou sob a forma de bonificação em mercadorias.

Fundamentos

8. Inicialmente, vale lembrar que de acordo com art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. No presente caso, por se tratar de dedução da base de cálculo das contribuições (desoneração parcial de tributo), há que se observar o princípio da interpretação literal acima mencionado. Sendo assim, exclui-se da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente os valores expressamente autorizados em lei, não sendo cabível uma interpretação extensiva.

9. A Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002 (com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004), define a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep nos seguintes termos:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

§ 2º **A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.**

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

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

II - (VETADO)

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;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - **referentes a:**

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

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.” (grifou-se)

9.1 Por sua vez, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 10.865, 2004), define a base de Cofins de forma idêntica à da contribuição para o PIS/Pasep.

10. Para elucidar a questão faz-se, portanto, necessário verificar o verdadeiro alcance da expressão “descontos incondicionais concedidos” constante dos citados dispositivos legais. A Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, ao tratar da matéria, adotou a seguinte definição :

“4.2 – Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”

10.1 Há, portanto, três condições a serem preenchidas, cumulativamente, para ser caracterizado um desconto incondicional, quais sejam :

- que se trate de uma parcela redutora do preço de venda;
- que conste da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura dos serviços;e,
- que não dependa de evento posterior à emissão desses documentos.

11. No que concerne ao conceito de bonificações, a Coordenação do Sistema de Tributação emitiu seu entendimento por meio do Parecer CST/SIPR n.º 1.386, de 1982, no qual orienta, *in verbis*:

“Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF n.º 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias.

Entretanto, ressalte-se que, se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.”(grifou-se)

12. Partindo-se da orientação do Parecer CST/SIPR n.º 1.386, de 1982, acima transcrita, e da IN SRF n.º 51, de 1978, tem-se que, para a bonificação ser considerada como desconto incondicional, a nota fiscal de venda deve computar tanto a quantidade que o cliente deseja comprar como a quantidade que o vendedor ofereceu a título de bonificação, subtraindo-se a título de desconto incondicional o valor correspondente à bonificação, com a obtenção, então, do valor líquido das mercadorias.

12.1 Ou seja, caso as bonificações em mercadorias constem da nota fiscal de venda dos bens e não dependam de evento posterior à emissão desse documento, serão parcelas redutoras do preço de venda, a serem consideradas como descontos incondicionais, sendo conseqüentemente passíveis de exclusão da receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições em pauta.

12.2. Por outro lado, se não houver atribuição de valor às mercadorias bonificadas na nota fiscal de venda, evidentemente não há que se falar em sua exclusão na determinação da base de cálculo das contribuições, pois a receita bruta não terá sido afetada pelo valor correspondente a essas mercadorias.

12.3 Do mesmo modo, é nítido que **a bonificação objeto de nota fiscal emitida posteriormente à emissão da nota fiscal de venda tem inviabilizada sua equiparação a desconto incondicional**, dado este se caracterizar apenas **quando constante da nota fiscal de venda dos bens**, como parcela redutora do preço de venda, conforme dispõem as transcritas previsões da IN SRF n.º 51, de 1978, e do Parecer CST/SIPR n.º 1.386, de 1982.

12.4 Cabe ainda acrescentar que a emissão, em momento posterior ao da emissão da nota fiscal de venda, de nota fiscal tendo bonificação como objeto prejudica de forma evidente a caracterização da independência da concessão da bonificação de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, independência que é o segundo requisito essencial disposto pela IN SRF n.º 51, de 1978, para que seja admitida equiparação de bonificação a desconto incondicional.

13. A consulente apresentou em sua consulta várias hipóteses em que concede descontos a seus clientes, conforme previstos nos contratos cujas cópias anexou à inicial. A finalidade do processo de consulta é unicamente prestar esclarecimentos acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, fugindo a seus propósitos analisar detalhadamente os termos desses instrumentos. Cabe, porém, fazer alguns comentários gerais sobre o que estabelecem, tendo em vista as considerações dos itens anteriores :

a-em vários casos, o que a consulente refere por “desconto” é um repasse efetuado ao cliente como remuneração indireta por alguma ação por ele executada : campanhas de aniversário, campanhas publicitárias, promoção de produtos, eventos etc., que, direta ou indiretamente, beneficiem seus produtos. Esses “descontos” são efetuados *a posteriori* nos documentos de cobrança e pagamento, não nas notas fiscais. Nitidamente, portanto, não se enquadram como descontos incondicionais para efeito de exclusão da base de cálculo das contribuições, sendo irrelevante que os documentos fiscais façam menção à sua *eventual* possibilidade de concessão ou que estejam previstos em contrato;

b-em outros casos, o que denomina por “desconto” constitui uma espécie de gratificação (e.g.: retorno, devolução de preço) por ter o cliente atingido uma determinada meta durante um dado período, seja ela um crescimento de vendas, a manutenção de espaços nas gôndolas, inclusão ou participação em propagandas e promoções, etc. Esses “descontos” também são efetuados *a posteriori* nos documentos de cobrança e pagamento, e não nas notas fiscais. Nitidamente, portanto, tampouco se enquadram como descontos incondicionais para efeito de exclusão da base de cálculo das contribuições, sendo irrelevante que os documentos fiscais façam menção à sua *eventual* possibilidade de concessão ou que estejam previstos em contrato.

Conclusão

14. Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo-se à interessada que :

-consideram-se “descontos incondicionais concedidos” nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, “a” os descontos que constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, conforme definido no item 4.2 da IN SRF nº 51, de 1978;

-não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda, não bastando que esta faça somente menção à possibilidade de serem eventualmente concedidos, conforme estabelecido genericamente em acordo comercial, tanto mais se a respectiva redução só for efetivada : i) se verificado o cumprimento, após a compra, de certas condições ou práticas pelo adquirente dos bens, em determinado espaço de tempo; ou ii) como compensação por alguma ação do adquirente(e.g.: reembolso por propaganda ou promoção efetuada), ou em razão de defeito constatado nas mercadorias que lhe foram entregues (em lugar da devolução a

que teria direito), ambos após a compra e recebimento dos bens. Por conseguinte, os valores a eles correspondentes não podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

-bonificações concedidas em mercadorias caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2010.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
AFRFB matríc. 19.959

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** , para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, ____/____/ 2010.

CARLOS ALBERTO DE TOLEDO
Chefe Substituto da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 086/2009 (DOU de 01/12/2009)

/rs