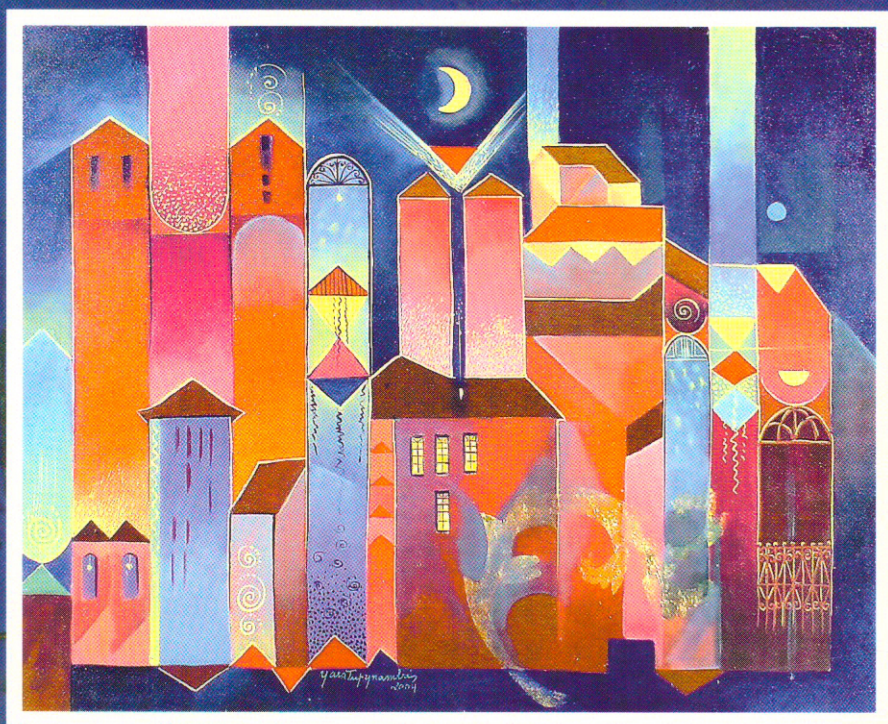


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



134

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

134



Yara Tupynambá
é a autora da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(NOVEMBRO - 2006)

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Angelina Mariz de Oliveira - Adiantamentos de Contratos de Câmbio (ACC) e tributação

1. O contrato de câmbio nas exportações. 2. Pagamento adiantado. 3. Discussão doutrinária sobre a natureza jurídica do ACC. 4. A legislação e a jurisprudência. 5. Diferenças entre financiamento de exportações e aplicação financeira. 6. Tributação dos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio.

7

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Da multa e apreensão fiscais do art. 75 da Lei nº 10.833/03

1. Introdução. 2. Aspecto constitucional e relevância do tema. 3. A previsão da Lei nº 10.833/03. 4. A retenção do veículo. 5. Conclusão.

19

Francisco José Soares Feitosa - Prazo para lançar tributos, no caso de fraude, dolo ou simulação

1. Da decadência do direito de lançar, no caso de dolo, fraude ou simulação. Da moderação da discussão da matéria nos primórdios do CTN; todo mundo pagava e dizia amém. 2. Da comprovação de que o dolo, a fraude ou a simulação impede(m) decair pela regra dos cinco anos a contar do fato gerador, do artigo 150, parágrafo 4º, do CTN. 3. De como o Código Penal não poderia ter ido morar lá dentro do Código Tributário. 4. Das garantias extremamente graves que hão de ser levadas em conta: Constituição Federal - liberdade e bens. 5. De como uma solução ao futuro há de ser encontrada. Teoria do Direito Vivo, de Eugen Ehrlich.

30

Hugo de Brito Machado - Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins

1. Introdução. 2. Receita. 3. Ressarcimentos, bonificações e descontos obtidos. 4. Escrituração contábil.

38

Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Marone - O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS

Dos limites jurídicos de acatamento ou recusa dos Estados em relação aos estímulos fiscais de terceiros.

48

Marcus de Freitas Gouvêa - A base de cálculo do PIS e da Cofins na importação de mercadorias e serviços

A questão. 1 - A desnecessidade de lei complementar para regular base de cálculo das contribuições PIS e Cofins. 2 - O motivo de criação do tributo como critério hermenêutico - a presunção de constitucionalidade das leis. 3 - A nacionalização dos bens mediante a incidência dos tributos internos sobre a importação de mercadorias e serviços. 4 - A base de cálculo do PIS e da Cofins na importação de bens e serviços - a possibilidade de conceitos diversos sob a mesma rubrica sem ofensa à sistematicidade do direito. 5 - O conceito de "valor aduaneiro" definido por decreto (conceito jurídico e não pré-jurídico) - o Gatt e seu âmbito de validade. Inaplicabilidade do art. 110 do CTN na espécie. 6 - Um caso de coordenação entre justiça e desenvolvimento nacional com a segurança jurídica. Conclusão.

59

Napoleão Nunes Maia Filho - O controle de legalidade do lançamento e a inscrição do crédito em dívida ativa

1. Introdução e breve repasse histórico da antiga questão do controle do poder. 2. A atividade de constituição e a de inscrição do crédito tributário. 3. O conteúdo do ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa. 4. As funções do ato de inscrição do crédito tributário na dívida ativa. 5. A proteção dos direitos individuais e o controle de legalidade do crédito tributário.

72

Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Há algum tempo a *receita bruta* das empresas, considerada isoladamente, não era um dado importante para o cálculo dos tributos. Tínhamos impostos incidentes sobre operações que a compõem, mas não sobre a receita. E tínhamos impostos sobre o lucro. Assim, escriturar um desconto obtido de um fornecedor como *receita*, ou como redução do custo de aquisição da mercadoria, era indiferente do ponto de vista tributário. Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação da natureza dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições, embora não altere o lucro sobre o qual incidem outros tributos.

Existem manifestações do Fisco federal sustentando que os descontos obtidos de fornecedores, em razão de certas práticas adotadas pelo beneficiário, assim como o ressarcimento total ou parcial de despesas por este efetuadas na promoção dos produtos que revende, devem ser escriturados como receita. Em outras palavras, o Fisco federal tem sustentado que as contribuições PIS e Cofins incidem sobre o valor desses descontos.

Em certos tipos de atividades como, por exemplo, nos supermercados, essa questão é da maior importância porque envolve somas consideráveis. Os fabricantes de muitos produtos costumam conceder, às vezes com o nome de bônus, descontos com os mais diversos motivos, tais como o aumento de compras de seus produtos em relação com período anterior, ou por haverem sido atingidas metas predeterminadas, calculados esses bônus como percentual sobre o total das compras. Concedem também os fornecedores a seus clientes bonificações em mercadorias, fornecendo-as em quantidade maior do que a efetivamente comprada. Praticam, ainda, os fornecedores, algumas formas de ressarcimento de despesas feitas por seus clientes com a promoção de produtos.



**Hugo de Brito
Machado**

*é Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5ª Região,
Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.*

A questão que então se coloca é a de saber se os valores desses descontos, bonificações e ressarcimentos constituem *receita* de quem os obtém, e assim integram a base de cálculo de contribuições como Cofins e PIS/Pasep. Ou se constituem redução dos custos de aquisição de suas mercadorias e, neste caso, podem ser como tal contabilizados, deixando de integrar a base de cálculo daquelas contribuições.

As questões que podem ser e certamente já estão sendo suscitadas a respeito do conceito jurídico de receita no contexto da atividade empresarial são muitas. Da definição desse conceito depende a definição da incidência ou não de tributos que consubstanciam um ônus bastante significativo para a atividade empresarial. É natural, portanto, o interesse em torno dessas questões. Aqui, todavia, nos limitaremos ao exame da questão de saber se as vantagens obtidas de fornecedores consubstanciam *receitas* do adquirente das mercadorias em função das quais são aquelas vantagens concedidas, ou se efetivamente consubstanciam descontos, ou redução dos custos das mercadorias.

2. Receita

2.1. Conceito

Embora situada no âmbito das finanças públicas é útil a lição de Baleeiro, que a respeito do que devemos entender por receita nos ensina:

“As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.”¹

E adiante define:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”²

O conceito de receita vale tanto para o Estado, quando se fala de *receita pública*, como para as empresas, quando se fala simplesmente de *receita*. Relevante, em um como no outro caso, é a distinção entre ingresso ou *entrada financeira*, que é o gênero, e *receita*, que é uma espécie de entrada ou ingresso. Esclarecedora é a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

“O conceito de ‘receita’ acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa, seja o Estado ou a empresa. Quem auferir ‘receita’ recebe um ingresso de valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza.

Receita, do latim *recepta*, é vocábulo que designa recebimento, coisas recebidas, ou no sentido figurado, coisa que se guarda para si. Receita é, pois, palavra que designa o conjunto de bens ou soma de valores que entram para o patrimônio de determinada pessoa. É sinônimo de recurso, de recurso econômico auferido. A entrada financeira, para constituir-se em receita, deverá ingressar, integrando-o, no patrimônio da pessoa (Estado ou empresa), que fica sendo ‘dono’ dela.

¹ Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I, Forense, Rio de Janeiro, 1955, p. 147.

² Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, vol. I, Forense, Rio de Janeiro, 1955, p. 147.

Podemos definir 'receita', como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa, sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo."³

A demonstrar que o conceito vale tanto para as entidades públicas como para as empresas, esclarece Ribeiro de Moraes com inteira propriedade:

"O adjetivo *pública*, aplicado à receita ou ao ingresso, faz referência à natureza da pessoa que a recebe (pessoa de Direito Público) e não à natureza do respectivo ingresso, que será sempre crédito ou dinheiro."

Da lição de Baleeiro já podemos concluir que nem todos os valores recebidos constituem receita de quem os recebe. O recebimento de uma quantia por empréstimo, por exemplo, não constitui receita, como também não é receita o recebimento de quantia que a empresa tenha emprestado. Ou da quantia que lhe era devida em razão de uma venda a prazo, cujo valor já integrou a receita na ocasião da venda.

2.2. Receita na atividade empresarial

No que concerne à atividade empresarial, e especialmente ao comércio, receita tem sido definida como "tudo quanto o comerciante apura de vendas a vista realizadas durante determinado período financeiro: receita do dia, do mês, do ano".⁴

Em rigor técnico, a palavra receita, como utilizada na linguagem empresarial, é assim definida por De Plácido e Silva:

"No sentido contábil, entende-se todo recebimento de numerário ou entrada de dinheiro, que se contabiliza, isto é, que se registra ou se escreve nos livros comerciais como um deve da conta caixa, correspondente a um crédito da conta, que produziu a renda, ou da pessoa que fez a entrega do dinheiro, isto é, que pagou ou cumpriu um pagamento."⁵

A palavra *receita* está mais ligada ao fluxo *financeiro* do que ao *econômico*. Por isto na receita não estariam incluídas as vendas a prazo. A venda seria considerada na data do recebimento respectivo. Razões diversas, porém, especialmente no que concerne à apuração do *lucro*, que é uma expressão econômica e não financeira, levaram à utilização do conceito de receita incluindo as vendas a prazo. Conceito que terminou prevalecendo na legislação pertinente às contribuições PIS/Pasep e Cofins, embora exista forte argumento, fundado na capacidade contributiva, no sentido de não serem consideradas receitas as vendas a prazo. Quem vendeu mas ainda não recebeu não tem capacidade de pagamento e se vê obrigado a financiar o valor dos tributos.

2.3. Possíveis questionamentos

2.3.1. A eterna questão dos conceitos

As dificuldades no trato com o Direito resultam quase sempre de questões relativas aos conceitos utilizados nas prescrições normativas. O conceito de receita é um exemplo. A não-incidência de tributos sobre a receita bruta fazia desprovido de in-

³ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. I, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 296.

⁴ Pedro Nunes, *Dicionário de Tecnologia Jurídica*, vol. II, 8ª edição, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1974, pp. 1.027/1.028.

⁵ De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. IV, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 35.

teresse prático o seu questionamento porque a maioria das divergências que podem ser suscitadas não afeta a apuração do resultado econômico da atividade empresarial.

Há, todavia, uma questão essencial que não vem sendo colocada talvez à mínima da conscientização do cidadão contribuinte para a defesa de seus direitos constitucionais. É a que diz respeito ao princípio da capacidade econômica, que abordamos já em outra oportunidade⁶ e referimos aqui, dada sua importância, embora não seja objeto deste nosso estudo.

2.3.2. Os impostos ditos indiretos

Relevante questão relacionada com o conceito de receita diz respeito aos impostos ditos indiretos, como o IPI, por exemplo. Sempre que um contribuinte pede restituição desse imposto alegando que o pagou indevidamente, as autoridades invocam o art. 166 do Código Tributário Nacional, sustentando que o contribuinte funcionou como simples intermediário na arrecadação, tendo sido o imposto efetivamente pago pelo adquirente do produto.

Para sermos coerentes, então, teremos de admitir que o valor desses impostos, recebido dos adquirentes de produtos, não integra a receita da empresa que os vende.

É certo que a jurisprudência firmou-se já no sentido de que o valor do IPI integra a sua própria base de cálculo. E o valor do ICMS, igualmente, integra a sua própria base de cálculo, embora nesta não se inclua o valor do IPI incidente na mesma operação. Mas isto se deu ao fundamento de que a base de cálculo do IPI é, nas saídas em geral ocorridas no território nacional, o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria.⁷ E de que a base de cálculo do ICMS também é, em regra geral, o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria. Mas a própria Constituição diz expressamente que na base de cálculo do ICMS não se inclui o valor do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.⁸

Seja como for, relevante é considerar-se que nem o IPI nem o ICMS têm como fato gerador o auferimento da *receita*. Por isto mesmo não é relevante o conceito de receita para a definição de suas bases de cálculo. Entretanto, em se tratando de tributo que incide sobre a *receita* da empresa, dito conceito se faz relevante. E temos então de enfrentar a questão de saber se os valores recebidos a título de IPI e de ICMS integram, ou não, a receita.

A propósito é interessante o registro feito por Bernardo Ribeiro de Moraes:

“A própria Instrução Normativa SRF 051, de 03.11.78, item II, dispõe que ‘na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador (imposto sobre produtos industrializados e imposto único sobre minerais do país) e dos quais o vendedor dos bens, ou prestador de serviços, seja mero depositário’. Tais ingressos

⁶ Hugo de Brito Machado, “A Receita Bruta como Base de Cálculo do Tributo”, *Interesse Público* nº 15, Notadez, Porto Alegre, 2002, pp. 97/105.

⁷ Código Tributário Nacional, art. 47, inciso II, alínea “a”.

⁸ Constituição Federal, art. 155, parágrafo 2º, inciso XI.

podem ser 'receita' da União mas não da pessoa vendedora de bens, que não os possui em seu patrimônio."⁹

Seja como for, existem dispositivos legais específicos estabelecendo o que integra e o que não integra a base de cálculos das contribuições em questão. E deles se pode concluir, quanto aos impostos sobre fatos que compõem o faturamento, que não integram essa base de cálculo apenas "o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto relativo à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário".¹⁰

Assim, o valor do ICMS devido em razão da saída dos bens ou da prestação dos serviços pelo vendedor ou prestador, como contribuinte desse imposto, integra a base de cálculo das contribuições de que se cuida. Essa regra, porém, é de validade questionável na medida em que as Fazendas Públicas sempre contestam ações de repetição de indébito alegando ilegitimidade para o pedido, ao argumento de que o valor do imposto é simplesmente repassado ao Fisco pelo contribuinte de direito, que o arrecada do contribuinte de fato, o comprador, que afinal suporta o ônus respectivo. E se é assim, não se pode dizer que o valor desse imposto seja receita do vendedor das mercadorias ou prestador dos serviços, que ao receber esse imposto deveria contabilizá-lo como valor a ser recolhido ao Fisco e não como receita.

2.3.3. Outros questionamentos

Diversos outros questionamentos podem ser colocados em torno do conceito de receita, para o fim de definir a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, entre eles o que diz respeito ao recebimento de valores pertencentes a terceiros porque inerentes a contratos em virtude dos quais esses terceiros participam da prestação de serviços; o recebimento de recuperação de custos ou de despesas; o recebimento de indenizações; o recebimento de tributo pago indevidamente, que na verdade é uma recuperação de despesa tributária; o recebimento de doações, contribuições e patrocínios, entre muitos outros casos nos quais não se pode simplesmente admitir que o valor recebido é uma *receita* e assim deve integrar a base de cálculo das contribuições em tela.

Como se vê, existem interessantes questões em torno do que se deve entender por receita, no contexto da legislação concernente à Cofins e às contribuições para o PIS/Pasep. Sobre elas não firmamos aqui um ponto de vista. Vamos nos concentrar, neste estudo, apenas na questão referente às vantagens obtidas pelos revendedores de mercadorias dos fornecedores destas, geralmente seus fabricantes.

3. Ressarcimentos, Bonificações e Descontos Obtidos

3.1. Elemento comum

Um elemento comum nos ressarcimentos, bonificações e descontos obtidos, no âmbito deste estudo, é a causa ou razão de ser dos mesmos. Todos decorrem da re-

⁹ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. I, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1993, p. 299.

¹⁰ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, parágrafo 2º, inciso I.

lação entre o fornecedor, geralmente fabricante dos produtos, e o revendedor dos mesmos. Pode-se afirmar que a razão de ser dessas vantagens concedidas aos revendedores reside na promoção dos produtos que, por opção dos fabricantes, é feita por intermédio de seus revendedores.

Os fornecedores dos produtos bem poderiam deixar de conceder tais vantagens e utilizar recursos a elas equivalentes para o custeio de propaganda e outros meios de promoção. Preferem, todavia, conceder vantagens aos revendedores. É uma questão de política empresarial. E a opção de conceder vantagens como as de que se cuida termina sendo favorável ao Fisco, porque implica recolher mais, ou ao menos antecipar os recolhimentos, em se tratando de tributos não cumulativos.

Realmente, os fornecedores bem poderiam vender os seus produtos por preços menores aos revendedores que realizassem as condições contratuais para esse fim, em vez de lhes conceder as vantagens em questão. A base de cálculo do tributo na operação entre o fornecedor e o revendedor seria menor. O tributo seria menor ou, pelo menos, ficaria com uma parcela adiada para a operação seguinte no caso de tributo não cumulativo.

Seja como for, destaca-se aqui, por ser relevante para a exclusão dessas vantagens do conceito de receita, esse elemento comum consistente em estarem ligadas sempre às operações de compra de mercadorias daqueles fornecedores que as concedem.

3.2. *Os ressarcimentos*

Adotamos o termo ressarcimentos para designar as vantagens que alguns fornecedores oferecem a seus revendedores a título de reembolso de gastos por estes realizados, tais como: (a) gasto com a divulgação de produtos em material de *marketing* inserido dentro de jornal publicitário; (b) despesas com anúncios de produtos em jornal promocional; (c) despesas com qualquer tipo de publicidade ou propaganda relacionada aos produtos de determinados fornecedores.

Pode parecer que se trata de receita auferida pelo revendedor. Na verdade, porém, trata-se de redução do custo de sua publicidade ou propaganda, tendo em vista o interesse do fornecedor dos produtos anunciados, que participa, assim, da despesa correspondente.

Os valores desses ressarcimentos algumas vezes são fixos, estabelecidos desde logo nos contratos respectivos, e as vezes são calculados em percentagens sobre o valor dos produtos adquiridos. Isto na verdade é irrelevante. O que os caracteriza é a causa ou razão de ser de suas existências.

3.3. *As bonificações*

As bonificações obtidas consistem no recebimento de certa quantidade de mercadoria que é remetida ao revendedor a título gratuito. Essas bonificações geralmente são negociadas em cada operação, e geralmente dependem do montante da compra realizada.

O que caracteriza a bonificação, distinguindo-a do desconto, é o fato de que o preço é mantido e uma quantidade maior do que a efetivamente comprada é entregue, sendo gratuito o excedente. Essa distinção decorre exclusivamente de uma opção política do fornecedor.

3.4. Os descontos

Os descontos consistem na redução de preços, geralmente em razão da quantidade de mercadorias compradas. Diversamente das bonificações, que são sempre concedidas independentemente de evento futuro e incerto, os descontos podem depender, ou não, de tais eventos. Distinguem-se, portanto, os descontos, em duas espécies, a saber, os descontos condicionais e os incondicionais.

Considera-se condicional o desconto quando o mesmo fica a depender de um evento futuro e incerto, geralmente o pagamento da conta pelo comprador em determinado prazo. A venda é feita para pagamento em 120 dias, por exemplo, e fica estabelecido que se o pagamento ocorrer dentro de 60 dias haverá um desconto de tantos por cento.

Considera-se incondicional o desconto quando o mesmo não fica a depender de evento futuro e incerto. É o caso, por exemplo, de desconto para pagamento à vista. Pode parecer que o pagamento à vista é uma condição para o desconto que, neste caso, seria condicional. Na verdade, porém, o desconto por ser feito à vista do respectivo pagamento não se caracteriza como condicional porque, para esse fim, o que importa é a realização da condição antes de consumado o fato gerador do tributo. O fato gerador é a operação da qual decorre a saída da mercadoria e a base de cálculo do tributo é o valor dessa operação. O desconto, neste caso, consubstancia simplesmente a diferença entre o preço previsto e o preço efetivamente praticado. A este respeito já escrevemos:

“A legislação ordinária contém normas relativas à base de cálculo do IPI, geralmente com o objetivo de impedir práticas fraudulentas. Nem todas essas normas, todavia, são válidas. Entre as normas dessa natureza, desprovidas de validade, podem ser mencionadas, por exemplo, aquela segundo a qual não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.

Não se deduz do valor da operação um desconto incondicional. Quando o vendedor concede ao comprador um desconto *incondicional* está determinando um *valor da operação* que, em se tratando de uma compra e venda mercantil, é o *preço* da mercadoria. Por isto mesmo constitui inadmissível incongruência dizer-se que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída do produto e dizer-se que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço do produto enquanto elemento do contrato de compra e venda. Preço efetivamente praticado que não se confunde com o preço previsto em tabela estabelecida pelo fabricante.”¹¹

Importam-nos portanto, aqui, os descontos ditos condicionais, concedidos em razão de eventos posteriores à compra dos produtos, que implicam, portanto, pagamento menor do que o valor pelo qual os mesmos entraram nos estabelecimentos dos compradores. Tais descontos são verdadeiras reduções de custo. Não são receitas e assim não integram a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep ou Cofins.

3.5. Outras vantagens

Existem ainda outras vantagens concedidas pelos fornecedores aos revendedores de seus produtos. Entre outras podem ser referidas o reembolso dos prejuízos

¹¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 27ª edição, Malheiros, São Paulo, 2006, p. 344.

sofridos pelo revendedor ao enfrentar a prática de preços considerados predatórios e os bônus com os quais são favorecidos os revendedores pela inauguração ou reinauguração de estabelecimentos nos quais são vendidos os produtos.

Os fornecedores costumam estimular os revendedores a enfrentarem a prática, por seus concorrentes, de preços predatórios, como tais entendidos os preços inferiores ao custo dos produtos. Não raramente se vêem anúncios dando conta de que o cliente terá direito de pagar o menor preço encontrado nos concorrentes. Quando o cumprimento de promessas assim implicar venda de produtos com prejuízo, pode haver o reembolso deste pelo fornecedor.

A inauguração ou reinauguração de estabelecimentos pode ser considerado um fator de aumento de vendas. Assim, o revendedor que inaugura ou reinaugura estabelecimento auferirá de seus fornecedores vantagens que podem ser consubstanciadas em valores fixos preestabelecidos em contratos. Essas vantagens também não configuram receita, mas reduções de custo de aquisição de mercadorias.

3.6. *Distinção essencial entre as reduções de custo e as receitas*

Essencial, como se vê, é identificarmos a distinção entre as reduções de custo de aquisição das mercadorias e as receitas, para que se possa adequadamente definir a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Em excelente monografia sobre conceito de receita no contexto das citadas contribuições, afirma José Antônio Minatel:

“Embora se alegue que tenha sentido vago, ambíguo e impreciso, o vocábulo receita tem significado certo e determinado, quando empregado como base de incidência de contribuição para a seguridade social. É conceito jurídico substancial, qualificado pelo ingresso financeiro e pela causa jurídica a ele correspondente, que deve ser recortado do universo de possibilidades lógicas. Portanto, não pode ser esculpido ao talante do legislador com o objetivo de definir ou limitar competências tributárias, sem ofensa aos arts. 109 e 110 do CTN.”¹²

Realmente, ao definirmos *receita*, no contexto das contribuições em estudo, não podemos esquecer dois elementos essenciais desse conceito. Um, o ingresso financeiro que se realiza como um incremento de riqueza visto que não tem correspondente no passivo. O outro é a causa ou razão jurídica desse ingresso.

Quanto ao primeiro desses dois elementos pode haver certa dificuldade na distinção entre uma *receita* e uma *redução de custo*. Quando um fornecedor paga ao comerciante que revende seus produtos parte do custo, ou até a totalidade do custo de determinada propaganda, se levarmos em conta apenas esse elemento, vale dizer, se considerarmos apenas o ingresso financeiro e seu efeito patrimonial, por certo podemos confundir esse ressarcimento com uma receita.

O segundo desses dois elementos essenciais, todavia, nos permite distinguir com segurança a receita da redução de custo. A causa jurídica desse ingresso nos mostra claramente a diferença que existe entre ele e uma receita. Essa causa jurídica está na relação entre o comerciante revendedor dos produtos aos quais diz respeito a

¹² José Antonio Minatel, *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*, MP, São Paulo, 2005, p. 253.

propaganda e o fornecedor, geralmente o fabricante desses produtos. Essa causa jurídica pode ser indicada como o interesse de quem fabrica e fornece os produtos, que, exatamente por ter dito interesse, autoriza o revendedor a realizar a propaganda, obrigando-se desde logo a fazer o ressarcimento do respectivo custo, no todo ou em parte.

Em outras palavras, podemos dizer que em toda e qualquer redução de custo está presente o interesse do fornecedor dos produtos, e o conseqüente dever jurídico deste de propiciar a vantagem correspondente àquele que adquire para revenda os seus produtos. Nas reduções de custo a causa jurídica reside em contrato firmado com o fornecedor, geralmente o fabricante dos produtos, a mesma pessoa com a qual são feitos os contratos dos quais decorre o custo dos produtos. Ao contratar a compra dos produtos, o comerciante que os revende firma desde logo contrato no qual são estabelecidas reduções do custo desses produtos, que ficam a depender da ocorrência de tais eventos.

4. Escrituração Contábil

4.1. Relevância da escrituração contábil

Ao cuidar da definição de receita bruta, diz a lei que são irrelevantes o tipo de atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas.¹³ E na verdade não é a classificação contábil do fato escriturado que vai determinar a natureza deste. O contrário é que deve ser. O fato deve ser objeto de classificação contábil que corresponda a sua natureza econômica, financeira e jurídica.

O dispositivo legal em tela tem, todavia, especial importância na hipótese de haver sido um fato objeto de classificação e escrituração contábil inadequadas. Assim, se uma receita é objeto de escrituração como redução de custo, ela não perde a sua natureza de receita pelo fato de haver sido objeto de diversa classificação contábil. Por outro lado, se um desconto obtido de fornecedor dos produtos que revende é escriturado como receita, essa classificação contábil é irrelevante, no sentido de que não tem a força de fazer receita o que receita não é.

Em síntese, a escrituração contábil deve corresponder à realidade dos fatos que afetam o patrimônio. Deve ser adequada à natureza de cada um desses fatos. Não tem aptidão para modificá-la. Por isto é que se diz que a classificação contábil é irrelevante.

4.2. Escrituração adequada das receitas e dos descontos

A escrituração contábil adequada do fato que configura receita e do fato que configura desconto é importante para evitar que a base de cálculo das contribuições que incidem sobre a receita bruta das empresas resulte alterada. O *desconto*, sem qualquer qualificação, tanto pode ser o *obtido* como o *concedido*. Aqui não vamos cogitar dos descontos concedidos, mas apenas dos descontos obtidos.

Se o desconto obtido é conhecido no momento da compra, é um desconto incondicional, o seu valor já não integra o custo dos produtos adquiridos. Esse custo

¹³ Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, parágrafo 1º.

já é registrado pelo valor líquido, digamos assim. Se o desconto obtido depende de um evento futuro, vale dizer, não está consumado no momento em que se consuma a operação de compra e venda, o valor dessa operação é o preço total, ou preço bruto dos produtos. Da mesma forma que a receita da empresa que o concede será o valor bruto, no qual o desconto está incluído, também o custo da empresa que o obtém será o valor bruto, no qual o desconto está incluído. Concretizada a condição da qual depende o desconto, este será uma redução da receita da empresa que o concede e uma redução do custo da empresa que o obtém.

Na empresa que obtém o desconto, quando este dependa de condição que se realiza depois de concretizada a compra, escriturada pelo valor bruto da operação, o desconto constitui evidente redução do custo e como tal deve ser escriturado. Não será adequada a sua escrituração como receita porque de receita evidentemente não se trata, como ficou neste estudo demonstrado (subitem 3.4).

4.3. Possibilidade de correções

Se um desconto obtido é escriturado como receita, essa equivocada classificação contábil do fato é irrelevante, vale dizer, não altera a sua natureza. E o equívoco pode e deve ser corrigido. Diz-se em contabilidade que é caso de se fazer um *estorno* do lançamento feito indevidamente. Como em escrituração contábil não são admitidas rasuras, emendas nem entrelinhas, faz-se o estorno, que “consiste em fazer-se um lançamento inverso ao lançamento errado, para anulá-lo”.¹⁴ Ou, como define e explica Erymá Carneiro, o mestre dos mestres na Ciência Contábil tradicional: “O estorno é um lançamento no qual nós invertemos o lançamento errado para a sua correção. Assim, para estornarmos um lançamento que se acha no débito, fazemo-lo no crédito, e vice-versa.”¹⁵

Tendo sido feitos os lançamentos de descontos obtidos como receita, devem ser feitos os estornos correspondentes, e realizados os lançamentos corretos desses mesmos descontos, como redução do custo das aquisições respectivas.

¹⁴ Hilário Franco, *Contabilidade Geral*, 23ª edição, Atlas, São Paulo, 1997, p. 112.

¹⁵ Erymá Carneiro, *Dicionário de Contabilidade*, Edições Financeiras, Rio de Janeiro, 1967, pp. 85/86.