

O CONCEITO DE RECEITA BRUTA E O REGIME JURÍDICO DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS SOBRE O FATURAMENTO (PIS/COFINS)

Daniel Dix Carneiro

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e consultor tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

Bruno Nogueira Rebouças

Advogado e consultor tributário em São Paulo. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Momento do reconhecimento de receita para fins contábeis e fiscais no contrato de compra e venda mercantil 3 Ajustes de preço posteriores à tradição da mercadoria que não são receita para fins fiscais 4 Relativização do cumprimento de obrigações acessórias concernentes à emissão do documento fiscal 5 Discussão na jurisprudência acerca da natureza jurídica das bonificações comerciais 6 Caso específico das bonificações em mercadorias 7 Aspectos relacionados à instituição da denominada Contribuição sobre Bens e Serviços (PL n. 3.887/2020) 8 Conclusões 9 Referências.

RESUMO: O presente estudo pretende analisar a natureza das bonificações concedidas para fins de reconhecimento contábil da receita bruta e eventual incidência das contribuições PIS/Cofins.

PALAVRAS-CHAVE: Bonificações. Preço. Descontos comerciais. Receita bruta. Redução de custo. Incidência. PIS. Cofins. CBS.

1 INTRODUÇÃO

Entende-se hoje que alguns tipos de bonificações, conforme concedidas por fornecedores do ramo comercial de determinadas mercadorias em favor de seus adquirentes (clientes), os quais poderão inclusive destiná-las à revenda, seriam reputados como verdadeiros descontos comerciais, e a depender dos termos contratuais e condições dispostas, considerados como próprio preço praticado entre as partes na operação mercantil.

Nesse sentido, a praxe de mercado, assim como os costumes comerciais reiteradamente praticados entre as partes, se veem como extremamente relevantes para fins da adequada depuração dos caracteres negociais subjacentes ao contrato de compra e venda no fornecimento e aquisição de mercadorias.

Isso quer dizer que nem o fornecedor deve pagar mais tributo nessas situações, nas quais se concedem descontos sobre os preços praticados em uma relação mercantil de caráter continuado, nem – muito menos – o comprador há de arcar com um acréscimo de carga tributária na sua operação comercial de revenda, uma vez que adquire as mercadorias por um preço teoricamente já ajustado, portanto insusceptível de incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), haja vista não representar nem um ganho, nem – muito menos – uma riqueza nova ao beneficiário de tais descontos.

Isso se delimita, além de outros aspectos, a partir de um critério temporal em relação ao momento em que a bonificação é concedida pelo fornecedor desses produtos ao seu adquirente. Caso tal benesse (bonificação) tenha sido concedida antes mesmo de concluída a venda desses produtos, equipara-se tal fenômeno a uma espécie de desconto incondicional e, portanto, não estando sujeita ao conceito jurídico-tributário de receita para ambas as partes. Tal racional se justifica pela própria lógica de formação e ajustes de preço (fenômeno denominado de precificação), que pode livremente ocorrer até o momento em que determinado produto efetivamente é faturado ao seu comprador.

Antes mesmo de se perquirir acerca da eventual incidência tributária sobre tais situações, importante definir qual o momento que deve ser considerado pelas partes envolvidas na relação mercantil para fins de precificação e reconhecimento da receita atrelada à operação mercantil correspondente.

Deve-se ter em conta que o instante concernente ao que se denomina usualmente de "faturamento" de um determinado produto deve coincidir exatamente com o momento de reconhecimento de receita atrelada à operação de venda, visto que o dito faturamento nada mais representa que a espécie do gênero "receita", por se referir, mais especificamente, ao que se reconhece como

receita bruta da empresa, em conformidade com o artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, em sua nova redação dada pela Lei n. 12.973/2014. Em outras palavras, o momento em que se concluiu o processo de faturamento de um determinado bem deveria coincidir, sob o aspecto temporal, com o exato instante do reconhecimento da receita atrelado à venda de mercadorias.

Nesse contexto, como bem consignado pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF): "Para fins de definição da base de cálculo da Contribuição ao PIS, da COFINS e demais espécies tributárias, receita bruta e faturamento são expressões sinônimas"¹; de forma que, para fins de venda de mercadorias, ela corresponderia ao montante correspondente ao preço conjunto das mercadorias vendidas. Assim, conclui Bulhões Pedreira que a "receita bruta das vendas e serviços é formada pelo preço de bens vendidos por conta própria [...]"².

Nesse mesmo sentido, a Lei Complementar n. 70/1991, inclusive, ao traçar qual seria a base de cálculo para fins das contribuições ao PIS/Pasep, antes mesmo da Emenda Constitucional (EC) n. 20, estabeleceu: "A contribuição de que trata o artigo anterior [...] incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza". Assim, o que aqui se discute, portanto, não seria a maior abrangência do conceito de "receita" (gênero) em relação ao conceito de "faturamento" (espécie), o que não é o particular objeto do presente estudo, mas meramente a coincidência que se verifica, sob o aspecto temporal, entre as situações em que (i) se conclui a venda com definitiva precificação das mercadorias transacionadas e (ii) o momento de correspondente reconhecimento dessa receita para fins tanto contábeis quanto fiscais.

Tal análise se faz de crucial importância para fins de se definir qual seria a natureza jurídica da bonificação comercial quando configura um verdadeiro desconto comercial no preço praticado entre as partes contratantes, de forma a pontuar a necessidade de se desvincular, total e definitivamente, o momento de emissão do documento fiscal, assim como o denominado desconto "em nota", da devida definição acerca da natureza tributária de tais bonificações.

Há de se ressaltar, ainda, que também há situações em que, embora não se visualize com uma maior clarividência esse caráter de incondicionalidade referente aos descontos comerciais, pode-se dizer que, invariavelmente, representam ajustes no preço praticado, não podendo configurar igualmente como receita, seja ao vendedor, seja ao adquirente, o que se demonstra a partir de práticas comerciais reiteradas incorporadas aos costumes de mercado, servindo de fonte, inclusive, à devida interpretação dos negócios jurídicos comerciais.

1. STF, ARE 711986/DF, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28.11.2014, DJe 03.12.2014.

2. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 187.

2 MOMENTO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA PARA FINS CONTÁBEIS E FISCAIS NO CONTRATO DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

No que se refere ao momento do reconhecimento de receitas para fins da contabilidade, há de se ressaltar que o antigo Pronunciamento Técnico CPC n. 30 (R1), § 14, já trazia algumas condições e critérios importantes, a fim de que, se atendidos, a receita pudesse ser verificada e registrada, em que se destacou (i) a transferência de riscos e benefícios; (ii) o fato de o valor da receita poder ser confiavelmente mensurado; (iii) probabilidade de que os benefícios econômicos deverão fluir para a entidade; (iv) as despesas incorridas e correlacionadas a essas receitas também poderem ser confiavelmente mensuradas; e (v) a não manutenção de envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, e que continuaram existindo na normativa contábil, como se verifica a partir da entrada em vigor do Pronunciamento Técnico CPC n. 47, que veio no contexto de implementação de uma nova orientação mais abrangente e completa para tratar do reconhecimento de receitas frente aos diferentes instrumentos negociais e contratuais, conforme norma correlata do IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*).

Nesse contexto de evolução e aperfeiçoamento da normativa contábil, diversos pronunciamentos contábeis foram substituídos pelo IFRS 15 / Pronunciamento técnico CPC n. 47, como o que trata de contratos de construção (IAS 11/ CPC 17), programas de fidelidade (IFRIC 13/ CPC 30 – Interpretação A), recebimento em transferência de ativos de clientes (IFRIC 18/ ICPC 11), receitas (IAS 18/ CPC 30), dentre outros.

Assim, o atual Pronunciamento Técnico CPC n. 47, que regula o reconhecimento de receitas, afirma que o "controle de um ativo se refere à capacidade de dirigir o uso e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes do ativo". Nesse sentido, sem negar os requisitos já trabalhados a partir do antigo Pronunciamento CPC n. 30, o Pronunciamento CPC n. 47 estabelece que a transferência do denominado "controle do ativo" a um cliente se dá quando da transferência dos direitos relativos ao bem (ativo), de modo que a capacidade do cliente em receber os benefícios desse bem é representada por seu direito (i) aos fluxos de entrada de caixa ou (ii) à redução dos fluxos de saída de caixa gerados pelos ditos bens ou serviços. Isso significa que, quando da transferência de controle, o cliente (adquirente) é o único possuidor do direito de uso do bem durante a sua vida econômica remanescente ou possuidor do direito de o consumir nas suas próprias operações. Assim também, no Pronunciamento Conceitual Básico (R1), receita é definida como:

aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Acerca das condições para que se possa reconhecer uma receita, por exemplo, na compra e venda de um produto ou bem, Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda esclarecem o seguinte:

Resumindo, portanto, os princípios contábeis geralmente aceitos determinam que a receita e, portanto, o lucro devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis quando os seguintes critérios são atendidos:

1. Deve ter sido acrescentado valor pela empresa a seu produto.
2. O nível de receita deve ser mensurável.
3. A mensuração deve ser verificável e relativamente isenta de distorções.
4. Deve ser possível estimar as despesas correspondentes com um grau razoável de precisão³.

Com isso, não pode ser atribuído um acréscimo de valor a um produto que, por exemplo, não corresponda à realidade comercial acordada entre as partes, distorcendo aquilo que deve ser considerado como receita para fins contábeis, e, nesse caso, por via de consequência, também para fins fiscais. Há, no mais, de o contrato ser reputado como integralmente **realizado** (ou "consumado") para fins do reconhecimento dessa receita, como consta a *contrario sensu* de esclarecimento constante do **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi: "Um contrato está integralmente não realizado na circunstância em que a entidade 'vendedora' ainda não transferiu os bens ou serviços prometidos ao cliente [...]"⁴.

Vale frisar, ainda, que a normativa contábil não estaria então dissociada da realidade jurídica subjacente a um contrato de compra e venda, tendo em vista que a própria contabilidade assegura que, na maior parte dos casos, "a transferência de riscos e benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador"⁵. Nesse sentido, considerando uma relação contratual subjacente, com manifestação de vontade,

-
3. HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 229.
 4. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 541.
 5. NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do; LOPES, Renata Ribeiro. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017. p. 86.

como bem afirma Sérgio Bento, "a contabilidade só reconhecerá qualquer mutação somente na execução das obrigações reconhecidas nesse contrato [...]"⁶.

Isso quer dizer que o reconhecimento de receita, nesses casos, está subordinado ao cumprimento, por parte da entidade vendedora, da obrigação de *performance* pela entrega/transferência dos bens ao cliente, o que compreende uma transposição de riscos e benefícios atrelados ao negócio, algo que juridicamente é bastante relevante.

Com isso, o reconhecimento de receita estaria atrelado ao plano da eficácia do negócio jurídico, e não meramente aos seus planos de existência e validade, os quais lhe precedem temporalmente e com o primeiro não se confundem, tendo em vista, a título de exemplo, que uma condição jurídica, como fato futuro e incerto, pode determinar o momento em que se pode (e deve) considerar uma receita reconhecida para fins tanto contábeis quanto fiscais, conforme estipulado em contrato.

Acerca do regime jurídico das condições atreladas ao plano da eficácia dos negócios jurídicos, já bem esclarecia Pontes de Miranda:

O negócio jurídico ou o ato jurídico *stricto sensu* é condicionado, só o manifestante ou os manifestantes da vontade o conceberam, supondo que algum efeito se produzirá; mas tal suposição enche, logicamente, no plano da eficácia, "se..., então...". Para isso, de ordinário, é preciso que se empreguem as palavras, escritas, ou orais, ou mímicas, na medida em que o direito considere expressão o que os sinais "dizem". O que não impede que as condições se componham com as circunstâncias, tacitamente: se a intenção do manifestante ou dos manifestantes da vontade é subordinar a eficácia do que introduzem no mundo jurídico ao advento de algum fato (positivo, ou negativo) futuro, há condição – dita tácita – sem que tenha havido palavras, ou gestos expressivos⁷.

A denominada "condição" para o direito é requisito de eficácia do negócio jurídico, sendo-lhe elemento tido como acidental, isto é, sujeito à deliberação das partes envolvidas para que exista, seja de modo formal (escrito) ou informal (consentimento verbal). Poder-se-ia dizer, de forma mais técnica, que o que se condiciona legalmente para o reconhecimento de receita não é o surgimento do direito ao crédito em si, mas sim o surgimento do direito ao seu efetivo ganho, o que nos parece, a rigor, algo bem diferente da primeira situação.

6. BENTO, Sérgio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zebetta Marcarini; BIZZARRO, André Renato (Coord.) **Lei 12.973/14**: novo marco tributário – padrões internacionais e contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 154.

7. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. 5, p. 114.

Embora o direito ao crédito (preço) possa surgir, por vezes, na própria formalização (celebração) do contrato (negócio jurídico), o direito ao seu ganho, ou seja, o direito ao crédito qualificado pelos adjetivos de definitividade (certeza e mensurabilidade), incondicionalidade (exigibilidade) e livre disponibilidade (conversão em numerário) só surge, em determinados casos, em momento posterior da relação contratual, como se passa a detalhar.

Dessa forma, encontra-se a matéria positivada na Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas):

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) **as receitas e os rendimentos ganhos no período**, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (grifos nossos).

Como já dito, é justamente a ideia de ganho que fundamenta que a mera existência do crédito jurídico não é suficiente; necessário é seu ingresso (do crédito) efetivo no patrimônio de outrem, podendo este dele dispor jurídica ou economicamente.

Em outras palavras, o vocábulo "ganho" equivale juridicamente a direito incondicional e definitivamente adquirido pelo seu titular, podendo o título jurídico (i.e., contrato de compra venda) que lhe dá fundamentação ser transferido a terceiros ou convertido em disponibilidade econômica efetiva. A definitividade, intrínseca ao conceito de ganho, gera direito certo⁸ de ser válida e imediatamente exigido da outra parte (exigível), assim como reconhecido como um crédito contábil em seu favor. Bulhões Pedreira, acerca da definição daquilo que seria tomado como ganho de receita ou rendimento, assim dispôs:

Essa noção de "ganho" torna-se mais precisa quando relacionada com o processo de realização do lucro descrito no n. 198. Na hipótese mais simples de ganho de rendimento de locação de imóvel, o processo de realização compreende a fixação do valor estimado mediante contrato de locação, a aquisição do direito de crédito pecuniário líquido e certo a cada aluguel mensal (que ocorre com o decurso do prazo de uso do bem) e a conversão desse crédito em moeda. No regime de caixa,

8. Possui seu fundamento em título jurídico preexistente.

cada aluguel mensal é reconhecido quando recebido em moeda. No regime de competência, cada aluguel é reconhecido no momento em que é ganho, o que ocorre quando o locador adquire (efetiva ou virtualmente) o direito de crédito do aluguel e o poder de dispor de seu valor em moeda. O processo de realização do lucro bruto na venda de mercadoria é o mesmo, com a diferença de que a aquisição do direito de crédito ao preço não é junção ao tempo de uso do bem, mas da entrega ao comprador da coisa vendida⁹.

Na mesma linha de raciocínio, para que seja eficaz o negócio jurídico celebrado (compra e venda mercantil) no que se refere ao pagamento do preço, podendo, portanto, ser exigido a partir de então, há de se efetuar a entrega da mercadoria. Só a partir daí pode-se falar em "ganho" para fins tributários, sendo-lhe inerente a definitividade e a incondicionalidade do crédito a que se refere. Não há, portanto, de se falar de mero ganho provisório, pois este não poderia ser tido como uma receita tanto para fins contábeis quanto para fins fiscais.

Em disposição normativa que trata especificamente do negócio jurídico de compra e venda, o artigo 492 do Código Civil assim prescreve: "Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador".

Para fins de uma devida interpretação do dispositivo normativo citado *supra*, importante ressaltar que o preço pode ser algo tanto representado propriamente em dinheiro como em título representativo de dinheiro, assim como forma que ponha à disposição do vendedor a quantia correspondente àquele – como ocorre numa abertura de crédito bancário –, como bem observado por Enneccerus, Kipp e Wolf¹⁰.

Assim, o referido dispositivo predispõe uma posição expressamente adotada pelo legislador nacional relativamente à denominada Teoria do Risco, ao imputar o risco da coisa ao vendedor e do preço ao comprador, até que haja a tradição do bem, o que não deve ser considerado como uma regra geral em todos os ordenamentos jurídicos, como bem demonstra Enzo Roppo¹¹ ao descrever a solução adotada a partir do direito civil italiano. Em relação à Teoria do Risco aplicada ao preço, esclarecedoras são as lições produzidas pelo jurista alemão Karl Larenz: "El comprador debe el precio de la compraventa en equivalencia de la prestación del

-
9. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia** (conceitos fundamentais). Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 489-490.
 10. ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martin. **Tratado de derecho civil: derecho de obligaciones**. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II, p. 101.
 11. ROPPO, Enzo. **O contrato**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 254-255.

vendedor, por lo tanto, **por proporcionarle éste la posesión y la propiedad de la cosa vendida**"¹². (grifos nossos).

Enquanto o bem não houver sido entregue ao comprador, o vendedor, como regra geral, deve arcar com os riscos do objeto negociado, tendo em vista estar na esfera de sua propriedade, como bem pontua Caio Mário da Silva Pereira:

Na compra e venda, o vendedor corre o risco da coisa, até o momento da tradição, porque até então o domínio é seu, e, como a coisa perece para o seu dono – *res perit domino* – enquanto não se integra no patrimônio do comprador, sofre o alienante o seu perecimento e sua danificação¹³.

Se os riscos inerentes ao preço, até a tradição, correm por conta do comprador, isso quer dizer que não pode o valor correspondente ao preço ser visto como algo definitivo ou receita do vendedor já quando da conclusão do contrato, já que o futuro titular do ganho ainda não pode dispor, nem reverter em disponibilidade econômica, algo que não está sob sua tutela jurídica, de modo que os poderes inerentes à propriedade (no caso do crédito), como os de usar, gozar e dispor do que lhe pertence não estariam aí presentes, não exteriorizando um direito reputado como típico e inerente do proprietário, portanto.

Se não há propriedade do crédito – o que só ocorrerá quando de sua incorporação definitiva e incondicional ao patrimônio – não há de se falar de "ganho" de receita ou rendimento. Se não houve ganho de receita, por via lógica não há receita em si.

Noutros termos, quando se efetua a venda de uma mercadoria (com a entrega efetiva), o direito de dispor daquele direito, ao menos possuindo a prerrogativa de ceder seu crédito a terceiros, surge, já que passa o vendedor ou o prestador a ter direito certo e exigível ao preço/crédito. Até a entrega da mercadoria, o direito ao preço/crédito correspondente permanece adormecido, sem eficácia jurídica quanto à sua definitividade, portanto não podendo ainda ser válida e imediatamente exigido.

Conclui-se, com isso, que a eficácia do negócio jurídico, quanto ao direito de crédito incondicional, definitivo e disponível, fica na pendência da "condição" de entrega da mercadoria, sob pena de não se poder falar de receita ganha ou valor faturado.

12. LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. t. II, p. 104-105.

13. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 164.

Em outras palavras, o direito de exigência do pagamento desses produtos (preço) só passa efetivamente a existir no momento em que o cumprimento de sua entrega ocorre. Caso contrário, o direito potencial à contraprestação é inexigível, fazendo que o vendedor arque com os riscos do negócio até que a mercadoria chegue às mãos do destinatário. Só aí, pode-se dizer, com segurança, que a receita estará acobertada por seu caráter de definitividade. Assim, pode o comprador invocar a cláusula *exceptio non adimpleti contractus* frente ao não surgimento efetivo do direito à contraprestação (crédito), ou pode pleitear a própria rescisão do contrato, quando do eventual inadimplemento comprovado e gravado de irreversibilidade.

Tal concepção se torna ainda mais relevante se levar-se em conta que existe a tradição no Brasil de se reconhecer receita antes mesmo de se transferirem riscos e benefícios da operação ao comprador das mercadorias, com base em mera emissão do documento fiscal. Edison Carlos Fernandes bem esclarece tais situações:

Pela tradição brasileira de seguir a orientação da legislação tributária, o registro da receita de vendas, da prestação de serviço ou da cessão de direito se dava no momento da emissão da respectiva nota fiscal. Ocorre que a emissão da nota fiscal não equivale, na sua essência, ao cumprimento do regime de competência. Haverá essa coincidência (emissão de nota fiscal e regime de competência) se a mercadoria for entregue ao adquirente juntamente com a nota fiscal; do contrário, havendo previsão contratual de que a entrega seja feita no estabelecimento do adquirente, a expensas do fornecedor, o regime de competência somente será observado se o registro contábil da venda for feito no momento em que a mercadoria é efetivamente entregue no local de destino [...]¹⁴.

A partir daí, podem-se identificar algumas situações em que não necessariamente haverá uma coincidência entre o momento em que se emite o documento fiscal (nota fiscal de venda) e o momento em que se deve considerar o reconhecimento de receita para fins jurídico-tributários. Com isso, não se devem estranhar ajustes de preço (por parte do vendedor) ou ajustes de custo (por parte do comprador) que se dão em momento posterior à emissão do documento fiscal e que deverão, necessariamente, impactar diretamente na receita que está sendo reconhecida com base no valor efetivamente faturado.

14. FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 37.

Com isso, há situações em que o comprador tem de reconhecer um valor a título de redução de custo de aquisição de mercadorias destinadas à posterior revenda, não se confundindo com uma receita – nem da perspectiva do vendedor, nem do comprador.

Isso reforça a imprecisão e a incoerência – como será melhor detalhado – em se eleger o documento fiscal (nota fiscal de venda) como instrumento *probandi* da incondicionalidade de determinado desconto que está sendo concedido pelo fornecedor, com a imposição de seu destaque ou informação em nota, como vêm erroneamente procedendo as autoridades fiscais.

Em resumo, as bonificações oferecidas pelo vendedor ao comprador, portanto, seja no momento da operação de compra e venda, seja em evento posterior, têm caráter de ajustes de preço e não de receita. Conforme esclarece o professor Eliseu Martins: “No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição”¹⁵.

Como será detalhado, tais concessões normalmente são operacionalizadas por meio de descontos nas transações comerciais, ou até mesmo na entrega de mercadorias em quantidades superiores àquelas adquiridas que, em final de contas, acarretam os mesmos efeitos para a empresa adquirente das mercadorias transacionadas. Contudo, os mecanismos acima mencionados (desconto puro, bonificação em mercadorias etc.) não podem ser considerados as únicas possibilidades para a concessão de tais benesses. As práticas comerciais atuais também atuam com outros modelos de bonificação comercial, como, por exemplo, o *rebate* financeiro, que, ao nosso ver, possui características muito similares às dos mecanismos já tipicamente conhecidos.

Seguindo as orientações contábeis e legais, temos que a concessão de descontos, a entrega de mercadorias em quantidades superiores àquelas adquiridas, bem como o recebimento de valores a título de bonificação, seriam contabilizados como ajustes de preço e, em sendo assim, não transitariam diretamente pelo resultado da empresa recebedora dos valores. Ainda que transitassem, representariam apenas uma recomposição patrimonial do custo das mercadorias comercializadas pela entidade, e não uma receita, como já bem vinha entendendo o antigo Conselho de Contribuintes:

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA. Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem do conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda

15. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 126.

de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.

(2º CC, 3ªC, RV 223.405, Rel. Cons. José Henrique Longo, j. 18.05.2005)

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA. Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem do conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas. Recurso provido em parte.

(2º CC, Processo Administrativo n. 11080.013954/2002-26, Rel. Cons. Maria Teresa Martins López)

Como será visto, entretanto, tais posicionamentos passaram por transformações com o decorrer do tempo, utilizando-se de critérios nem sempre úteis para a identificação da real natureza jurídica e o correto tratamento contábil de tais bonificações.

3 AJUSTES DE PREÇO POSTERIORES À TRADIÇÃO DA MERCADORIA QUE NÃO SÃO RECEITA PARA FINS FISCAIS

Como visto, o fenômeno de precificação de um bem destinado à venda é algo complexo na relação mercantil, não podendo estar subordinado meramente ao momento de emissão do documento fiscal (nota fiscal de venda) para fins de que se venha a reconhecer uma receita decorrente da venda do bem.

Ainda nesse sentido, pode-se dizer que há situações em que se verifica um efetivo ajuste de preços até mesmo em momento posterior à tradição jurídica da mercadoria, com transferência dos riscos e benefícios atrelados ao negócio jurídico, decorrente de práticas de mercado reiteradas, que servem, inclusive, como fonte jurídica à interpretação do direito comercial e da legislação que lhe é subjacente.

Acerca da força normativa dos usos e costumes de mercado em matéria de contratos comerciais, faz-se mister reproduzirem-se os ensinamentos sempre atuais de Fran Martins:

Sabe-se que o direito comercial tem características próprias, que retratam justamente o dinamismo da *atividade* empresarial, em contraste com a posição conservadora, de certo modo estática, dos atos de natureza civil. [...] Caracteriza-se, assim, o direito comercial, como anteriormente assinalamos, pela *simplicidade* de suas fórmulas, pela *internacionalidade* de suas regras e institutos, pela *rapidez* de sua aplicação,

pela *elasticidade* dos seus princípios e também pela *onerosidade* de suas operações. Esses princípios característicos, necessários para que o direito comercial possa acompanhar a permanente evolução do mercado, não poderiam deixar de se refletir nas obrigações resultantes dos contratos empresariais. [...] Também os usos e costumes comerciais influenciam a obrigação resultante da atividade empresarial¹⁶.

Pode-se dizer que, na dinâmica comercial, o fluxo de negociações e de ajustamento de preços de venda acontece de forma tão rápida e constante, que se torna, até certo ponto, irrelevante se atribuir demasiada importância a conceitos mais estáticos, importados do direito civil, como os de condicionalidade ou incondicionalidade das bonificações concedidas.

Nessa situação, é perfeitamente compreensível que a empresa adquirente dessas mercadorias venha a reconhecer tais ajustes de preço, que seriam realizados *a posteriori*, como redutores do custo de aquisição desses produtos destinados à revenda, de forma que isso não representaria qualquer prejuízo ao Erário, tendo em vista que, quando da revenda dessa mesma mercadoria adquirida com o valor descontado (com redução de seu custo), deverá estar sujeita às regras gerais de demanda e oferta de mercado, de modo que será tributada pelo valor cheio na sua operação de venda, apropriando crédito de PIS e Cofins somente sobre o custo final e efetivo dessa aquisição, portanto já descontado de eventual bonificação concedida pelo fornecedor.

Assim, no bojo das relações contratuais mercantis, há inclusive uma necessidade de relativização do momento de exigibilidade da contraprestação em crédito (a favor do vendedor) comparativamente ao momento em que ocorre a prestação do bem vendido, isso devido à dinâmica de tais relações comerciais, que não pode ser menosprezada pelo direito tributário. Interessantes, nesse sentido, as considerações de Joaquim Garrigues acerca da temática:

La exigibilidad "desde luego" de la obligación pura, es decir, inmediatamente después de contraída, según el Derecho Civil [...] es inconciliable con las conveniencias del tráfico mercantil, donde generalmente se opera a base de crédito, es decir, sobre la base de que la contraprestación no sea inmediata a la prestación¹⁷.

Isso só evidencia que as tratativas comerciais com fornecedores, com sua dinâmica de revisão constante de preços, podem se dar de forma inclusive ulterior

16. MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 7-8.

17. GARRIGUES, Joaquim. **Tratado de derecho mercantil**. Madrid: Revista de Derecho Mercantil, 1963. t. III, p. 11.

à tradição da mercadoria, modificando o valor do preço negocialmente praticado entre as partes e, conseqüentemente, a receita que está sendo reconhecida. No final, isso nada mais representa do que um desconto no preço de venda praticado pelo fornecedor, que não pode ser encarado nem como receita por parte de quem vende nem, muito menos, por parte de quem adquire a mercadoria.

Entende-se, com isso, que a condicionalidade ou a incondicionalidade intrínsecas ao desconto ou à bonificação concedida, embora possam representar critérios juridicamente válidos e que vêm sendo ventilados em tribunais administrativos e judiciais, assim como pelo próprio Fisco, não conseguem, por si só, capturar a complexidade de tais relações mercantis em sua inteireza, nitidamente considerando suas particularidades e dinâmicas de mercado que exigem um alto fluxo de negociações, as quais ocorrem quase que em tempo real.

Em suma, mais importante do que considerar como condicional ou incondicional um desconto ou bonificação comercial, é definir se tal benesse se encontra dentro da estrutura de precificação do produto ou não, sob pena de se reconhecer um ganho de receita para o fornecedor ou para o adquirente da mercadoria que seja meramente fictício, sujeitando-o indevidamente à tributação para fins de PIS e Cofins.

4 RELATIVIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CONCERNENTES À EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL

Já se ressaltou a insuficiência em se adotar a emissão da nota fiscal de venda como parâmetro para se considerar como "incondicional" um desconto ou bonificação concedida, portanto elemento estranho ao conceito de receita, até porque, negocialmente, o valor do preço praticado entre as partes pode perfeitamente variar até que haja a tradição da mercadoria ao patrimônio do comprador, momento em que os riscos e benefícios do negócio deverão ser transferidos para a outra parte da relação negocial, podendo, a partir daí, a receita atrelada à venda realizada ser reconhecida para fins tanto contábeis como fiscais.

O que ocorre nesse caso, em final de contas, seriam meras variações de preço anteriores mesmo ao momento de reconhecimento da receita, devendo, por conta disso, compor o próprio montante de receita de venda das mercadorias que estão sendo naquele momento transacionadas.

Em rigor e como regra geral, em um contrato de compra e venda mercantil, só poderá ser considerada como faturada uma determinada mercadoria quando ela estiver em mãos (posse ou propriedade) de seu adquirente, e não a partir da mera emissão de um documento fiscal.

Nesse sentido, deve-se ter em conta a relativização das obrigações acessórias que são utilizadas como parâmetro para definições, como, por exemplo, de faturamento/receita bruta, incompatíveis com uma visão tradicional de se reconhecer receita como base meramente em emissão de nota fiscal de venda, chegando-se a exigir que o valor do desconto esteja expressamente informado nesse documento para que seja afastada a tributação sobre seu valor, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 e do enunciado constante do Parecer CST/SIPR n. 1.386/1982.

5 DISCUSSÃO NA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS

A Receita Federal, por meio da sua Coordenação de Sistema de Tributação (Cosit), quando exarou o Parecer CST/SIPR n. 1.386/1982 já manifestava seu entendimento acerca da natureza jurídica das bonificações, equiparando-as a descontos, da seguinte forma:

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. 51/78, como descontos incondicionais [...].

Em que pese a tendência simplificadora do Fisco ao tratar do tema, há de se salientar que repasses (ou "benesses"), tratados em sentido amplo, sempre estão compostos por uma parte que os concede e outra parte que se vê como beneficiária de tais benesses. Assim, com base na jurisprudência administrativa e na judicial que vêm tratando do tema, podem-se classificar, pelo menos, quatro naturezas jurídicas diferentes para tais repasses: (i) prestação de serviço; (ii) doação; (iii) desconto condicional; e (iv) desconto incondicional.

Considerando essa segregação, vale ressaltar quais os caracteres e qualificativos que vêm sendo adotados para juridicamente diferenciar, na prática, tais espécies de repasses ou benesses praticadas pelas empresas, em conformidade, principalmente, com os precedentes administrativos que já trataram do tema.

Em primeiro lugar, a prestação de serviço pressupõe uma contraprestação ao recebimento do preço consubstanciada num fazer (*facere*), de forma a produzir uma vantagem imediata para o tomador de serviços, portanto inconfundível

com o fornecimento de mercadorias típico do setor comercial. Quando isso não ocorre, de forma a decorrer de um genuíno contrato de prestação de serviços, não há que se falar de bonificação com natureza de prestação de serviços. Ou é uma coisa, ou outra. Com isso, tem sido bastante rara a configuração da bonificação da perspectiva de um contrato de prestação de serviços.

Por outro lado, quando desvinculadas de uma prestação de serviços e da operação de venda, tais repasses vêm sendo classificados como verdadeiras doações (**Acórdão n. 9303-003.515**, de 15.03.2016), ou seja, repasses ou benesses "transferidas por liberalidade da empresa, apresentando natureza de doação" (**Acórdão n. 3802003.562**, de 20.08.2014). Segundo a Receita Federal (**Soluções de Consulta Cosit n. 291 e n. 380**, de 2017) haveria receita tributável tanto no recebimento da mercadoria pelo adquirente, quanto na sua revenda.

Por conta desses aspectos, o entendimento mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (**Carf**) acabou tendendo a se firmar no seguinte sentido, no que se refere à diferenciação entre doações e bonificações:

Quando, entretanto, as mercadorias são **recebidas em operações isoladas**, isto é, **descasadas de uma concomitante operação de compra e venda, de bonificações não se trata, mas meramente de doações**. O valor das mercadorias assim recebidas constitui receita de quem as recebe, pois aumenta o seu patrimônio líquido [...]. (**CSRF, 3ª Turma, Acórdão n. 9303003.515, 15.03.2016**). (grifos nossos).

Vale ressaltar, com isso, que as bonificações comerciais de que ora se cogita no presente estudo, possuem relação intrínseca com a operação de compra e venda, tendo em vista possuírem a função precípua de restaurar o valor original do bem, de forma a evitar qualquer impacto indesejado no preço praticado. No mais, tais valores, repassados via bonificação, não representam mera **liberalidade** por parte de quem concede, por estarem atrelados a um compromisso negocial de manutenção do valor e preço praticados na operação de venda.

Por outro viés, quando o repasse ou a benesse concedidos pela empresa, de alguma forma, estiverem **atrelados à operação de venda**, o valor representativo poderá ser, pela jurisprudência administrativa, reputado como um desconto condicional ou um desconto incondicional; nesta última situação, não se submetendo à tributação. Nesse caso, como já bem entendeu o Carf, "as bonificações podem ser vinculadas ou desvinculadas de operações de venda [...]. Para as bonificações desvinculadas de operações de venda, basta a apresentação das notas fiscais e dos contratos que lhes servem de suporte, provas estas devidamente acostadas aos autos" (**Acórdão n. 3802003.562**, de 20.08.2014).

Nessa linha de raciocínio, a bonificação ou a benesse possuem natureza de desconto condicional, quando se subordinam a evento futuro e incerto (e.g., **Acórdão n. 9303-004.608**, de 26.01.2017, e **Acórdão n. 9303-003.810**, de 16.05.2016), isto é, quando se subordinam a condição jurídica que só vem a se implementar em momento posterior ao faturamento dos bens vendidos (momento futuro), não compondo mais o preço praticado entre as partes contratantes.

A condição pode estar atrelada, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, a uma "condição de pagamento"¹⁸, como, por exemplo, se o pagamento for realizado a certo prazo, de determinada forma estipulada entre as partes etc. Isso, por si só, não desnatura o valor que está sendo em final de contas faturado por parte do fornecedor das mercadorias transacionadas. Por conta disso, quando apresenta caráter puramente condicional, não deve o "desconto" representar, *a priori*, parcela redutora do preço de venda ou efetivo desconto no preço praticado pelo vendedor, não compondo, igualmente, a receita bruta da empresa vendedora. Poderia, na pior das hipóteses, ser encarada apenas, da perspectiva da Receita Federal, formalizada na Solução de Consulta Cosit n. 34, de 21 de novembro de 2013, como uma receita financeira a ser reconhecida pela parte que a recebe (comprador) e uma despesa financeira incorrida pelo vendedor, o que implicaria uma alíquota diferenciada para fins de incidência de PIS e Cofins.

Ademais de tudo isso, importante mencionar que a bonificação ou o desconto qualificado como condicional – assim como ocorre com a prestação de serviço – não se confunde com a mera doação. Nesse sentido, como bem pontua José Minatel: "Nessa concepção formal, o atributo 'condicional' das bonificações permitiria afastá-las da tônica da liberalidade que caracteriza as 'doações'"¹⁹.

Por outro lado, não sendo reputada doação e, também, quando não atrelada a qualquer evento que se qualifique como futuro e incerto, a bonificação é tida como um desconto incondicional, já compondo, *a priori*, o preço praticado pelo vendedor (**Acórdão n. 9303003.486**, de 23.04.2016), não havendo de se falar de receita tributável nem da perspectiva do vendedor, nem – muito menos – do comprador, como já assinalado.

A Receita Federal, inclusive, possui entendimento acerca de quando o desconto (ou bonificação) deve figurar como um desconto incondicional, no seguinte

18. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 372.

19. MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/12/José-Antonio-Minatel-2.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

sentido: “Os descontos incondicionais consideram-se 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**”. (grifos nossos). Tal interpretação da RFB vem tomando por base o que já estava disposto na Instrução Normativa SRF n. 51, de 1978, que assim prescreve:

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**. (grifos nossos).

Para tanto, seguindo a linha interpretativa reiteradamente adotada por parte da RFB, acerca da bonificação enquanto desconto incondicional: “É concedido de pronto ao comprador para que se efetive a venda, daí ser reconhecido na linguagem coloquial como o ‘desconto concedido na nota fiscal’²⁰. Isso quer dizer que, caso, por algum motivo, o valor referente à bonificação não venha formalizado como um desconto informado no próprio corpo do documento fiscal, o Fisco entende que se trataria de bonificação com natureza de desconto condicional, portanto sujeita à tributação, seja como receita bruta, seja como receita financeira.

Contrariamente ao posicionamento exarado por parte da Receita Federal, um cuidado que se deve tomar refere-se à necessidade de se vir a determinar com maior precisão o momento que se deve considerar para fins de reconhecimento de receita e efetivo “faturamento” da mercadoria, já que antes disso pende uma definição sobre a exatidão ou mensurabilidade do preço que está sendo auferido pelo vendedor, incorporando-se ao seu resultado patrimonial.

Entende-se – como já bastante detalhado – que nem sempre esse momento do reconhecimento de um ingresso como receita coincide com a emissão da “fatura” ou documento fiscal (nota fiscal de compra e venda), tendo em vista a necessidade de implementação das condições devidas e pressupostas ao reconhecimento da receita, como, por exemplo, a mensurabilidade do valor envolvido.

Diferentemente do caso em que há uma redefinição do preço do negócio logo de início, ou seja, já há uma nova precificação antes mesmo que ocorra a transação, há igualmente situações concernentes à entrega adicional de produtos ou de outros tipos de benesses em bonificação em que não há de se falar tecnicamente, à luz do direito privado, em uma nova precificação, isto é, uma definição nova de preço, haja vista que mesmo nessas circunstâncias, como

20. MINATEL, José Antonio. Op. cit., p. 10.

definiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), isso não implicaria efetivamente uma "redução do preço do negócio", mas apenas uma redução do "preço médio de cada produto", como se observa do seguinte trecho de decisão:

A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a **redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio** (STJ, REsp n. 1.111.156/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22.10.2009). (grifos nossos).

Em sentido um pouco diferente do traçado pelo STJ, o Carf chegou a equiparar as bonificações ou repasses financeiros, de forma indiferenciada, a verdadeiros descontos, mas sem dizer que aquelas eram espécies desses últimos, ou que não eram até diferentes, na essência, de qualquer modelo tradicional de desconto conforme traçado originalmente pelo direito civil. Veja-se trecho do acórdão do tribunal administrativo a esse respeito:

De todo modo, pelas conclusões acima, as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de "rebache de preço" [sic] ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal devem ser tratadas pelo direito, seja privado seja tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar (4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão n. 3402002.092, de 23.06.2013).

Essa falta de sistematização e uniformidade de conceitos, em sede jurisprudencial, não escapou à observação de José Minatel, que tentou ver, com isso, uma utilidade prática do entendimento do STJ, no seguinte sentido:

Diante dessa multiplicidade de signos e ausência de sistematização, a definição que se extrai do julgado do STJ não convalida uma classificação, mas serve para corroborar o aceno inicial no sentido de que as "bonificações" realizadas nas operações comerciais entre fornecedor e revendedor não se restringem unicamente à entrega de quantidade maior de mercadorias sem custo para o adquirente, podendo se dar na forma de "descontos" que contribuem para a redução dos preços dos produtos vendidos pelos fornecedores (*rebate*), modalidade que se apresenta com nitida natureza financeira na

medida em que diminui os desembolsos – e por consequência, os custos – da pessoa jurídica adquirente em relação aos produtos negociados²¹.

Afora as figuras da (i) doação, da (ii) prestação de serviços, do (iii) desconto condicional e do (iv) desconto incondicional, a jurisprudência administrativa chega a referir-se à benesse que se configura como uma espécie de “ajuste no custo de aquisição” e a que, geralmente, se imputa o qualificativo de “bonificação comercial”.

Entende-se que, em grande parte, essa figura se confunde com uma espécie de desconto de caráter condicional, por seu fato gerador se dar em momento posterior ao “faturamento” ou emissão da nota fiscal de venda da mercadoria, assim como à aquisição dos bens pela empresa compradora (beneficiária), o que ocorreria em decorrência da implementação de uma condição jurídica, disciplinada tradicionalmente pelo direito civil.

Assim, nem tudo que representa um **fator de redução** do custo de aquisição pode ser tido como um ajuste ocorrido *a posteriori* no custo de aquisição do bem. Isso quer dizer que um desconto concedido incondicionalmente poderá ser fator de redução do custo de aquisição, influenciando no próprio preço praticado entre as partes antes mesmo de se reconhecer uma receita decorrente da venda de mercadorias.

No que tange às bonificações concedidas em forma de *rebate* financeiro, o Carf já manifestou o seu entendimento em linha com os argumentos acima expostos, trazendo apenas um novo elemento importante, concernente ao fato de as mercadorias adquiridas encontrarem-se em estoque (não comercializadas) ou já terem sido comercializadas, conforme demonstrado pelo julgado abaixo transcrito:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. Por força dos arts. 109 e 110 do CTN e segundo a definição, o conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (direito societário), nos termos do art. 177, da Lei 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM n. 575, de 05 de junho e n. 597, de 15 de setembro de 2009, e CPC n. 16 e 30, de 2009, **tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoque,**

21. MINATEL, José Antonio. Op. cit., p. 9.

se os descontos referirem-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade (4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3402002.092, Processo 10510.721517/201109). (grifos nossos).

Extrai-se do julgado acima que a bonificação comercial, com o intuito de ajustar o preço das mercadorias, não será considerada receita pela empresa recebedora das bonificações ou descontos comerciais, configurando fator de redução do custo de aquisição dos produtos, refletindo-se seja em resultado em relação às mercadorias que já foram objeto de comercialização, seja na conta estoque em relação às mercadorias ainda não comercializadas.

Parece, com base nisso, que a referida decisão chegou o mais próximo da essência das bonificações ou descontos concedidos no contexto de uma relação comercial, considerando as particularidades relacionadas ao dinamismo e à rapidez das relações mercantis.

6 CASO ESPECÍFICO DAS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

Como já mencionado, as bonificações em mercadorias não precisam constar como um "desconto em nota" para que sejam consideradas como genuínos descontos no preço praticado quando da venda de mercadorias, já que a dinâmica mercantil lhes impõe invariavelmente essa qualificação.

Tem-se que o recebimento de mercadorias evidentemente não seria receita, do mesmo modo que o fornecedor não pagará mais PIS e Cofins pelo fato de haver disponibilizado um número maior de mercadorias. Esse chegou a ser, inclusive, o posicionamento majoritário em julgamentos realizados pelo Carf no passado, conforme demonstrado a partir da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. O recebimento de mercadorias em bonificação implica em mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da Cofins, nem mesmo após a vigência da EC n. 20/98 (Acórdão 3403-00.393 em 25.05.2010, publicado no *DOU* em 24.03.2011).

De modo bastante semelhante, já se pronunciou o próprio STJ, o que fez da seguinte forma:

A bonificação é uma modalidade de desconto que **consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda**. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, **mas sem que isso implique redução do preço do negócio (STJ, 1ª Seção, REsp n. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22.10.2009)**. (grifos nossos).

Pensar em sentido contrário acarretaria um racional que poderia chegar a um certo nível de absurdo, como, por exemplo, na situação em que uma empresa acaba de ser constituída e, antes mesmo de começar a gerar resultado com a venda de suas mercadorias, resolve já garantir um estoque inicial. Com isso, adquire mercadorias e, ao mesmo tempo, é bonificada com outras tantas por parte de seus fornecedores. Ocorre que, por questões de mercado, a empresa (adquirente) só começa a vender esses mesmos produtos por ela adquiridos três meses após a sua compra, gerando resultado com tais vendas.

Nesse sentido, poder-se-ia afirmar que a empresa teve receita tributável para fins de PIS e Cofins já no primeiro mês após sua constituição? Parece bem irrazoável chegar-se a esse racional. Isso porque de receita não se trata, nem para fins contábeis, nem – muito menos – para fins tributários, mas sim de efetivos descontos realizados em cima do preço dos produtos comercializados.

7 ASPECTOS RELACIONADOS À INSTITUIÇÃO DA DENOMINADA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (PL N. 3.887/2020)

Como é de público conhecimento, o Governo Federal apresentou o Projeto de Lei n. 3.887, de 2020, com o fito de criar a chamada Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a partir do intento de unificação do PIS e da Cofins, alterando, em uma série de aspectos, a sistemática de incidência e apuração das referidas contribuições, de forma que, por exemplo, a alíquota seria definida em 12% (doze por cento) e a sistemática de cálculo alterada.

Embora haja quem alegue que o Projeto de Lei nasceu inconstitucional²² – por entender que, ao tratar de incidência sobre bens e serviços no artigo 1º, *caput* e parágrafo único, estaria o projeto extrapolando competência constitucional traçada a partir do artigo 195 da Constituição Federal –, definitivamente, não pensamos assim. Ao menos eventual inconstitucionalidade não decorreria

22. PAULA, Breno de. A nova CBS, apresentada como reforma tributária pela União, é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/breno-paula-cbs-inconstitucional>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

exclusivamente desse fato isolado. Isso porque o dispositivo constante do art. 2º do Projeto traz a previsão de que "a CBS incide sobre o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação", o que restaria conforme, nesse aspecto, com o texto constitucional.

Vale ressaltar que a referência ao artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 pelo Projeto de Lei remete ao conceito de receita bruta fincado a partir das alterações trazidas pela Lei n. 12.973/2014, assim dispendo:

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.

Vale entender que o conceito de receita bruta trazido pelo dispositivo normativo supracitado compreende, necessariamente, receitas decorrentes "da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica", tendo em vista a necessidade de interpretação conjunta e integrada dos incisos do referido artigo. Em outras palavras, não poderia ser algo desvinculado da própria operação da empresa, sendo, por conta disso, necessariamente uma receita de caráter operacional.

Nesse contexto, especificamente no que diz respeito ao regime tributário das bonificações comerciais, poder-se-ia dizer que, caso haja a aprovação do Projeto de Lei da CBS, não haverá qualquer brecha legal para que se considerem as bonificações, mesmo com caráter "condicional", como receita financeira de quem as adquire, contrariamente ao que já pretendeu a Receita Federal (Solução de Consulta Cosit n. 34, de 2013), assim como não há como subsistir o argumento de que isso deve compor a receita bruta de qualquer das partes envolvidas na operação mercantil – seja vendedor, seja comprador do produto transacionado.

8 CONCLUSÕES

Tendo em vista todo o exposto no presente estudo, e considerando o cenário em que tais bonificações são concedidas no bojo de uma relação mercantil, especificamente atreladas à compra e venda de mercadorias, vê-se como impreciso e incoerente eleger-se o documento fiscal (nota fiscal de venda) como instrumento *probandi* da incondicionalidade de determinada bonificação ou desconto comercial que está sendo concedido pelo fornecedor, com a imposição

de seu destaque ou informação em nota, como vêm erroneamente procedendo as autoridades fiscais.

Deve-se entender por desconto incondicional aquele que precede a precificação das mercadorias e a conclusão da própria operação de venda, sendo coerente que se determine como marco temporal o momento em que se deve reconhecer a receita em uma compra e venda mercantil, ou seja, o instante da tradição do bem à posse ou propriedade do comprador das mercadorias transacionadas.

Há também situações em que, posteriormente à conclusão da venda de mercadorias e do correspondente reconhecimento da receita atrelada a essa operação de venda, o comprador poderá reconhecer um valor a título de redução de custo das mercadorias adquiridas em seu resultado, não se confundindo com uma receita para fins tributários, nem da perspectiva do vendedor, nem do comprador, considerando-se o dinamismo e a fluidez das relações mercantis, subordinadas aos usos e costumes levados em conta pelo direito comercial, não se encontrando presas às categorias tradicionais e, até certo ponto, estanques dos institutos típicos do direito civil.

Com isso, e com base em jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial – que vem se demonstrando mais lúcida acerca do tema –, pode-se afirmar que as denominadas bonificações, em suas mais variadas formas (*rebate* financeiro, bonificação em mercadorias, concessão de notas de crédito etc.) não deveriam ser consideradas como receita para fins de incidência do PIS e da Cofins, diferindo, como bem demonstrado, de outras situações em que a incidência seria possível (i.e., doação e contraprestação de um serviço).

Por fim, caso haja a aprovação do Projeto de Lei da CBS, não haverá qualquer brecha legal para que se considerem as bonificações, mesmo com caráter "condicional", como receita financeira de quem as adquire, contrariamente ao que já pretendeu a Receita Federal (Solução de Consulta Cosit n. 34, de 2013), assim como não há como subsistir o argumento de que isso deve compor a receita bruta de qualquer das partes envolvidas na operação mercantil – seja vendedor, seja comprador do produto transacionado.

9 REFERÊNCIAS

- BENTO, Sérgio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zébetta Marcarini; BIZZARRO, André Renato (Coord.). **Lei 12.973/14: novo marco tributário – padrões internacionais e contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martin. **Tratado de derecho civil: derecho de obligaciones**. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.

FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**. São Paulo: Atlas, 2015.

GARRIGUES, Joaquim. **Tratado de derecho mercantil**. Madrid: Revista de Derecho Mercantil, 1963. t. III.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; SANTOS, Ariovaldo dos; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KIPP, Theodor; WOLF, Martin; ENNECERUS, Ludwig. **Tratado de derecho civil**: derecho de obligaciones. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. t. II.

LOPES, Renata Ribeiro; NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017.

MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de; SANTOS, Ariovaldo dos; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/12/José-Antonio-Minatel-2.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1983. t. 5.

NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do; LOPES, Renata Ribeiro. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017.

PAULA, Breno de. A nova CBS, apresentada como reforma tributária pela União, é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/breno-paula-cbs-inconstitucional>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

_____. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia** (conceitos fundamentais). Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ROPPO, Enzo. **O contrato**. Coimbra: Almedina, 2009.

SANTOS, Ariovaldo dos; GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eli-seu. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

VAN BREDÁ, Michael F; HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

WOLF, Martin; ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor. **Tratado de derecho civil**: derecho de obligaciones. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.