



Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

## **BONIFICAÇÕES E DESCONTOS OBTIDOS NAS COMPRAS: QUALIFICAÇÃO JURÍDICA IMPEDE A INCIDÊNCIA DE PIS/COFINS**

José Antonio Minatel

*Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo; professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da Faculdade de Direito da PUC-Campinas; professor nos cursos de pós-graduação do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; autor do livro “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, publicado pela MP Editora; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas (SP); ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; advogado e consultor tributário.*

### **1. INTRODUÇÃO**

Não há qualquer dificuldade para a extração da regra matriz de incidência das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, criadas com fundamento no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal e conhecidas como COFINS e PIS, pois ambas têm no antecedente a conduta “auferir receita” (que abrange também a receita proveniente do “faturamento”) e no conseqüente a prescrição de um dever no sentido de “pagar quantia determinada” a título de cada uma dessas contribuições.

No entanto, essa aparente simplicidade desaparece quando se avança na tentativa de delimitar o que se deve entender por “receita” enquanto materialidade suscetível de ser alcançada pela regra de incidência dessas contribuições, seja pelo descuido do legislador que não consegue operar com critério técnico para essa específica delimitação legal, seja pelo constante abuso da administração tributária ao pretender incluir, na base de cálculo dessas contribuições, valores de outras operações que não revelam atributos suficientes para que possam ser equiparados ao conceito de “receita”. A confusão fica ainda maior quando se despreza a premissa de contornos constitucionais delimitados para cada uma das realidades, enumeradas pela Magna Carta, em que é competente o legislador ordinário para operar com o seu hábil instrumento extrator do tributo ali especificado.

Nesse conturbado cenário é que se pretende examinar a prática comercial, cada vez mais em evidência, que resulta na estipulação de significativos valores que são pactuados a título de “bonificações” e “descontos” nas operações de compra e venda de bens, especialmente no tocante à qualificação ou não como “**receita**” desses valores que acabam beneficiando financeiramente a empresa adquirente, por estarem relacionados com verdadeira redução do preço das operações praticadas.

Com esse viés, a delimitação dos efeitos tributários do presente estudo fica restrito ao âmbito da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS), principalmente sob a perspectiva do comprador enquanto parte na relação jurídica de compra e venda, ou seja, o cerne da controvérsia a ser examinada tem a ver com a possibilidade de incidência dessas contribuições sobre os valores das vantagens obtidas pelo adquirente em cada operação de compra de bens ou produtos destinados à venda, parcelas que são costumeiramente rotuladas na prática comercial como “bonificações e descontos obtidos” nas compras junto aos fornecedores.

Para o adequado tratamento do tema não se pode prescindir da investigação sobre o contexto dos negócios jurídicos em que aparecem as questionadas “bonificações”, analisando-se a sua natureza jurídica e o adequado tratamento contábil e tributário que lhes é conferido em face das diretrizes legais atualmente em vigor, especialmente pelas regras de incidência das contribuições do PIS e da COFINS que é o alvo do presente estudo.

Registre-se que a matéria a ser investigada ganha relevância na medida em que se tem conhecimento da controvérsia instaurada acerca da incidência dessas contribuições sobre os valores obtidos pelos adquirentes com os mencionados “descontos” e “bonificações”, uma vez que é sabido que o Fisco Federal tem firmado posição no sentido de que essas parcelas de benefício obtido pela redução dos preços deveriam ser escrituradas contabilmente como “receita” e, com esse entendimento, deveriam integrar a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, pelo que a administração tributária tem formalizado autos de infração em face dos contribuintes para a exigência de PIS e COFINS sobre essas parcelas rotuladas como “receitas”.

## **2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTRATO DE “COMPRA E VENDA”**

Ainda que o cerne da controvérsia esteja direcionado para a matéria tributária, especialmente para o exame da incidência das contribuições do PIS e da COFINS sobre as

parcelas que aparecem como benefício pela redução dos preços das operações comerciais praticadas, é fundamental que se tenha presente a configuração do negócio jurídico do qual decorrem os mencionados “descontos” e “bonificações”. Para tanto, ainda que a breve passo, é prudente trazer à tona as notas qualificadoras do contrato de “*compra e venda*”, categoria na qual se inserem os contratos de fornecimento de bens ou de mercadorias firmados entre as pessoas jurídicas e seus fornecedores.

Com efeito, a “*compra e venda*” é contrato bilateral, oneroso e consensual, mediante o qual o vendedor assume a obrigação de transferir bem ou coisa alienável e de valor econômico ao comprador, que por sua vez assume a obrigação de pagar o preço determinado ou determinável em dinheiro, nos exatos termos do art. 481 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002)<sup>1</sup>.

No entanto, a celebração do contrato de “*compra e venda*” por si só não gera a transmissão do domínio do bem ou da coisa, mas o direito e o dever de realizá-la. A finalidade do contrato de “*compra e venda*” é a efetiva transferência da propriedade, mas não basta a celebração do contrato, pois há necessidade de que sejam implementadas as estipulações ali previstas, como por exemplo a contraprestação pecuniária ajustada para o negócio.

Pontes de Miranda, em sua clássica obra “Tratado de Direito Privado”, assim leciona sobre a finalidade do contrato de “*compra e venda*”:

4.FINALIDADE DO CONTRATO DE COMPRA E VENDA – A finalidade do contrato de compra-e-venda é a transferência da propriedade. Mas tal contrato não a transfere; apenas tem por fim transferir. Não se há de confundir transferir e prometer transferir. A contraprestação há de ser em pecúnia. Se não o é, o contrato é de troca ou permuta, e não de compra-e-venda.<sup>2</sup>

Dessas lições tem-se que pelo contrato de “*compra e venda*” promete-se a transferência de direito de propriedade de determinado bem. Não é contrato translativo. Translativo é o acordo de transmissão; translativa é a tradição da coisa.

No tocante ao objeto, a obrigação é sempre de dar, no sentido de entregar, sendo obrigação do vendedor a de entregar a coisa vendida e a do comprador de entregar a correspondente prestação relacionada com o valor do preço ajustado. No caso dos contratos de fornecimento de mercadorias, os fornecedores assumem o compromisso de dar/entregar as mercadorias e produtos especificados em cada instrumento, ao mesmo tempo em que a

---

<sup>1</sup> “Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

<sup>2</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações**. Atualização por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p.62.

empresa adquirente assume o compromisso de pagar o correspondente preço na forma ajustada. No entanto, tratando-se de “*bem móvel*” como são qualificadas as mercadorias, a efetiva transmissão do domínio ou da propriedade só ocorre com a tradição da coisa, nos termos do art. 1.267 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).<sup>3</sup>

A **liberdade de contratar**<sup>4</sup> aparece como um dos princípios que norteiam a formalização dos contratos, concepção da qual decorre a assertiva de que o contrato de “*compra e venda*” é **consensual**, dando-se prevalência à manifestação de vontade ajustada pelas partes, desde que seja lícito e exequível o objeto e respeitados os princípios da “*probidade e da boa fé*”.<sup>5</sup>

Além de consensual, o contrato de “*compra e venda*” é negócio jurídico **bilateral** por excelência, pois resulta de duas manifestações de vontades distintas, ainda que correspectivas. Tanto é assim que “*nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço*”.<sup>6</sup>

Merecem destaque as ponderações de Pontes de Miranda:

O contrato de compra-e-venda é *negócio jurídico bilateral*, porque nasce de manifestações de vontade que se acordam, a do vendedor e a do comprador. Contrato, também é ele *contrato bilateral*, porque nascem dívidas e, em geral, deveres ao vendedor e ao comprador. *Contrato oneroso*, porque o comprador promete prestar o correspondente ao que compra.

[...]

O contrato de compra-e-venda é *contrato oneroso*. Cada um dos contraentes quer e procura vantagem econômica, prestando, por sua vez, outra vantagem ao outro contraente. Para o vendedor, a vantagem é o preço; para o comprador, o bem.<sup>7</sup>

Ao trazer a **oneriosidade** como atributo inerente ao contrato de “*compra e venda*”, deve ser ressaltado o destaque atribuído pelo doutrinador ao elemento volitivo, ali designado como a pretensão de “*vantagem econômica*” que é sempre buscada pelas partes, configurada na perspectiva do vendedor pela obtenção do dinheiro que corresponde ao “*preço*” na forma ajustada e, na perspectiva do comprador, no recebimento do “*bem*” que é objeto do contrato. Evidente que o tema das “*bonificações*” interfere diretamente no dimensionamento dessa pretendida “*vantagem econômica*” para ambas as partes.

<sup>3</sup> “Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.”

<sup>4</sup> Código Civil – “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”;

<sup>5</sup> Código Civil – “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

<sup>6</sup> Código Civil – “Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.”

<sup>7</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações**. Atualizado por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p.60.

A cláusula indicativa do “**preço**” é outro elemento obrigatório dos contratos de “*compra e venda*”, cuja avaliação é de extrema relevância para o deslinde das questões aqui examinadas. Aparece como indicativo de valor econômico, enquanto objeto da prestação do comprador que corresponde à pretensão do vendedor para entrega da coisa, impondo a lei o requisito da certeza no sentido de que o “preço” deve ser determinado, ou ao menos determinável. Como valor que remunera o negócio pactuado pelas partes, o “preço” não pode ser incerto. “Preço” determinado é o que não necessita de qualquer critério para posterior quantificação. Portanto, o “preço” deve ser ajustado, de forma determinada ou determinável, desde o momento da celebração do contrato.

Havendo necessidade de fixação do “preço” desde o momento da celebração do contrato, é possível que essa contraprestação seja determinada com base em outros fatores que, de pronto, já revelem valor menor do que o formalmente pactuado para o objeto, como acontece, a título de exemplo, nos contratos continuados de fornecimento de mercadorias em que são fixadas previamente as diretrizes para a determinação do preço que vai quantificar o montante do direito do vendedor (e a correspondente obrigação do comprador).

Invoca-se, mais uma vez, as lições de Pontes de Miranda sobre a fixação e determinabilidade do preço, transcrevendo suas considerações:

1. DETERMINAÇÃO DO PREÇO – O preço ou é determinado, à conclusão do contrato, ou, à conclusão do contrato, é determinável. *Preço determinado* é aquele para o qual não se necessita de qualquer critério para posterior determinação.

2. DETERMINABILIDADE DO PREÇO – *Preço determinável* é aquele de que não se tem conhecimento objetivo do quanto, ou dele não se tem conhecimento subjetivo, mas já se sabe como se há de determinar. Tem-se o critério de fixação, não se tem a fixação. Há a vinculação, o efeito mínimo do negócio jurídico (pois concluso está).<sup>8</sup>

[...]

CRITÉRIOS PARA A DETERMINAÇÃO – Os contraentes podem estipular o critério que lhes apraza. O que é preciso é que se faça determinável o preço. Pode ser explícita, implícita ou tácita a cláusula sobre o critério que se escolheu, ou desde as primeiras confabulações ou conforme o uso do tráfico que se adotou.<sup>9</sup>

Das lições até aqui expostas podem ser extraídos os elementos essenciais do contrato de “*compra e venda*”: a **coisa**, o **preço** e o **consentimento**, requisitos que devem estar, por conseguinte, evidenciados em todos os contratos de fornecimento de mercadorias firmados entre as empresas adquirentes e seus fornecedores.

---

<sup>8</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações**. Atualizado por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p.99.

<sup>9</sup> MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Especial, tomo XXXIX, Direito das Obrigações**. Atualizado por MARQUES, Cláudia Lima. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p.104.

Vale ressaltar, igualmente, que o contrato de “*compra e venda*” pode ainda aparecer numa estrutura mais complexa, identificado num acordo mais abrangente de forma a contemplar outros direitos e obrigações além da entrega da coisa e do recebimento do preço, ou mesmo no contexto dos chamados “contratos coligados”, definidos na doutrina de Francisco Paulo de Crescenzo Marino da seguinte forma:

Contratos coligados podem ser conceituados como *contratos que, por força de disposição legal, da natureza acessória de um deles ou do conteúdo contratual (expresso ou implícito), encontram-se em relação de dependência unilateral ou recíproca.*<sup>10</sup> (destaques do original)

Nesses casos de pluralidade de pactos, por determinação legal ou mediante ajuste voluntário, deve-se dar relevância hermenêutica ao **fim** almejado pelas partes ao celebrar o contrato, advertindo o autor acima citado que “o conteúdo contratual não é mera soma de cláusulas”. E conclui de forma categórica:

Também aqui se põe, conseqüentemente, o papel hermenêutico do fim do contrato. Na coligação contratual “voluntária”, o simples fato de as partes terem desejado vincular determinados contratos demonstra que procuraram alcançar determinado resultado concreto, distinto do resultado típico de cada um dos contratos coligados”.<sup>11</sup>

Nesse contexto, resta evidente que podem aparecer justificativas para a combinação prévia e já determinada de “bonificações” e “descontos comerciais e financeiros” nas operações pactuadas entre as empresas. Ademais, por configurarem “*vantagens econômicas*” definidas para a aquisição de produtos para a revenda, ainda que estipuladas mediante contratos complexos vinculativos, é certo que essas vantagens devem estar atreladas nos três elementos essenciais do contrato de “*compra e venda*” anteriormente destacados, pois essas vantagens devem traduzir o consentimento das partes na prévia definição do “desconto” como redutor certo do preço que induz a entrega da coisa na forma contratada.

Por essa razão, essas “*vantagens econômicas*” devem estar sempre relacionadas e vinculadas aos respectivos contratos (expressos ou tácitos) de fornecimento de mercadorias firmados com os fornecedores, de forma a demonstrar a certeza das partes em torno da determinação do “preço” e a conformidade (consentimento) sobre a causa jurídica da redução econômica que lhe dá definitividade.

---

<sup>10</sup> MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. **Contratos Coligados no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 99.

<sup>11</sup> MARINO, Francisco Paulo de Crescenzo. **Contratos Coligados no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 156/157.

Na dinâmica das relações comerciais é possível que esses ajustes no “preço” apareçam a qualquer momento, mesmo após a tradição (entrega) do objeto negociado, ou até mesmo mediante posterior manifestação de vontade das partes em decorrência de outras variáveis relacionadas com o produto (coisa) ou decorrentes de mutações do mercado. Nesse sentido, o fator tempo não é o elemento determinante para dar definitividade ao valor inicialmente indicado como “preço”, tampouco a forma pela qual apareça documentado, nem mesmo a circunstância de já ter sido realizado o adimplemento da obrigação pelo comprador na forma previamente ajustada. Assim, não perde a natureza de ajuste de “preço” a combinação de “*vantagem econômica*” que venha dar definitividade ao valor da contraprestação pactuada para a operação de compra, ainda que o consenso sobre essa parcela de ajuste seja determinado e documentado em momento posterior.

Feitas essas breves considerações sobre os elementos essenciais do contrato de “*compra e venda*”, cumpre, agora, adentrar no campo de investigação atinente à natureza jurídica das “bonificações” e “descontos comerciais” obtidos pelas empresas nas operações de compras, enquanto “*vantagens econômicas*” vinculadas aos contratos de fornecimento de mercadorias (contratos de compra e venda) celebrados com seus fornecedores.

### **3. NATUREZA JURÍDICA DAS BONIFICAÇÕES E DOS DESCONTOS COMERCIAIS OBTIDOS**

Sabe-se que é por meio da política comercial de “bonificações” e “descontos comerciais” obtidos junto aos fornecedores que grandes redes varejistas conseguem tornar seus preços mais competitivos no mercado, assim como fidelizar seus clientes e os fornecedores. Tanto as “bonificações” como os “descontos” decorrem de pacto firmado na relação comercial existente entre o fornecedor e o revendedor e são componentes vinculados ao “preço” ajustado para cada operação.

E, nesse contexto, tanto as denominadas “bonificações” quanto os “descontos obtidos” – aqui tratados pelo gênero das “bonificações” – podem ser traduzidos como a prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos, ou mesmo pelo tratamento de exclusividade para a linha de produtos adquiridos, sempre com o claro propósito de induzir a conduta positiva do comprador.

Em abordagem relacionada com o tema, é esclarecedora a justificativa apresentada por Pedro Anan Júnior:

Outra característica marcante no mercado varejista é que se obtém margem líquida pequena em relação à receita de vendas. Na busca por melhores resultados, os grandes varejistas passaram a desenvolver técnicas comerciais com o objetivo de reduzir os custos de operação. Uma dessas técnicas é o poder de negociação que essas redes possuem, tendo em vista o volume de compras, com seus fornecedores. O ato de comprar passou a ser uma transação em que se podem apurar ganhos ou perdas para ambas as partes (varejista x fornecedor).<sup>12</sup>

Por meio dessas concessões mútuas, que mais se aproximam do instituto da *transação* como menciona o autor citado, são pactuadas diferentes formas de “bonificações”, dentre elas as chamadas “bonificações em mercadorias”, terminologia muito utilizada nas operações comerciais, especialmente na atividade de varejo como é o caso dos “supermercados”. Essa modalidade traduz-se na entrega de quantitativo adicional de produtos com o qual é brindado o comprador a título de “bonificação”, além da quantidade efetivamente negociada numa determinada operação, produtos que geralmente são entregues ou despachados em conjunto, mas sem onerar a operação de venda e compra pactuada. São exemplos as ofertas designadas por “dúzia de treze”, ou “pague dois e leve três”, em que a unidade adicionada na operação é entregue pelo vendedor a título de “bonificação”, disseminando a ideia de “vantagem” pela suposta gratuidade, por razões de marketing ou de política comercial.

Eis o pronunciamento de Edmar Oliveira Andrade Filho ao abordar essa modalidade de operação (“bonificação em mercadorias”):

As bonificações em mercadoria não alteram o valor da operação, não são pagas pelos adquirentes, não são recebidas ou debitadas pelo vendedor e estão atreladas a um contrato de compra e venda, como condição necessária à sua celebração. Assim, em face da alta competitividade em que as empresas se encontram, há casos em que, se não existir a bonificação, não se celebra contrato algum, não há venda.<sup>13</sup>

Todavia, as “bonificações” concedidas nas operações comerciais pactuadas entre fornecedor e revendedor não se restringem unicamente à entrega de quantidade maior de mercadorias, ocorrendo também na forma de “descontos concedidos” nos preços dos produtos negociados pelos fornecedores, configurando abatimentos com nítida vocação financeira, uma vez que esses verdadeiros créditos podem ser aproveitados pelos adquirentes quando da

---

<sup>12</sup> ANAN JR, Pedro. *As Bonificações e os Descontos Comerciais: a Incidência ou não do Pis e da Cofins*. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (coordenadores). **PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF** – Volume 2. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 426.

<sup>13</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Notas sobre a base de cálculo do ICMS e do IPI nas operações de venda com bonificação em mercadorias*. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 47, agosto de 1999, p. 20.



liquidação das faturas (descontos financeiros) ou evidenciados na redução de preços das mercadorias em compras futuras efetivadas pela pessoa jurídica (abatimento de créditos).

Ainda que noutra contexto de análise, mais precisamente no exame das regras de incidência do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias - ICMS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento sob o rito dos chamados recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, enquadrando a “bonificação em mercadoria” como modalidade de “desconto”, nos seguintes termos:

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.<sup>14</sup>

Pela definição do STJ, acena-se que “desconto” seria tratado como gênero que contemplaria a “bonificação” como espécie, ou modalidade. No entanto, é preciso registrar que não há uniformidade nessa tentativa de classificação pois também é comum o uso dessas expressões como sinônimas ou, até mesmo, a inversão na categoria atribuída para esses vocábulos, fazendo-se referência à “bonificação” ora como gênero, ora como espécie.

A pesquisa junto aos léxicos justifica essa falta de uniformidade na utilização de uma linguagem padrão em torno do tema, pois ali constam registros em que esses vocábulos são utilizados como sinônimos. Com efeito, anota o “Dicionário Técnico Jurídico”<sup>15</sup> que “bonificação” tem origem na expressão que vem do latim – *bonificare*, passando para a terminologia jurídica com a acepção de “*oferecer vantagem, gratificação, benefício, abatimento, redução de preço, concessão de bônus.*”

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 nítida natureza financeira na medida em que diminui os desembolsos – e por consequência, os custos – da pessoa jurídica adquirente em relação aos produtos negociados.

<sup>14</sup> STJ - REsp nº 1.111.156/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22/10/2009.

<sup>15</sup> GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário Técnico Jurídico** – 6ª.edição. Editora Rideel, p. 130.

Feito esse destaque, é preciso rechaçar qualquer tentativa de solução da controvérsia a partir da clássica classificação dos mencionados descontos em “condicionais” ou “incondicionais”, em razão da eficácia estar ou não vinculada a evento futuro e incerto. No rigor formal todas as “bonificações” poderiam ser vistas com o colorido de “*condicionais*”, na medida em que sempre concedidas pelo vendedor como forma de condicionar o impulso do comprador, ou com objetivo de atrair maior número de clientes, assim como sempre estariam condicionadas à efetiva realização de compras pelo adquirente. Nessa concepção formal, o atributo “condicional” das bonificações permitiria afastá-las da tônica da liberalidade que caracteriza as “doações”.

Além do mais, essa classificação tem relevância na perspectiva do vendedor das mercadorias, principalmente para efeito de definição da base de cálculo dos tributos incidentes na operação realizada pelo fornecedor. Vale dizer, seguindo a tônica da legislação tributária, para o fornecedor as “bonificações” (ou “descontos concedidos”) não serão parcelas consideradas como integrantes do valor da operação, nem como “receita” da empresa vendedora se qualificadas como **incondicionais**<sup>16</sup>, ao passo que, se configuradas como **condicionais**, afetarão imediatamente o valor da operação e também o valor da “receita” enquanto base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos das orientações da própria administração tributária.

Desde que essas parcelas sejam identificadas como líquidas e certas no instrumento que formaliza a compra e determina a fixação do preço, para as empresas adquirentes de mercadorias e beneficiárias das vantagens concedidas a título de “bonificações”, a classificação ou denominação em “*incondicionais*” e “*condicionais*” parece imprópria para o adquirente, seja por não refletir a possibilidade de alteração do “custo de aquisição” pela imutabilidade do “preço” pactuado, seja pela eventual referibilidade da parcela redutora do “preço” a outro evento futuro não relacionado com a compra e venda, como pode acontecer com a “bonificação” concedida para alocação dos recursos financeiros no custeio de despesas de publicidade compartilhada. Se for essa a particularidade que a coloca no grupo de “*condicionais*”, o vínculo é com outro negócio jurídico e não com a “compra e venda”.

Com efeito, no tocante aos chamados “descontos concedidos sob condição”, aqui tratados no conceito genérico das “bonificações”, a palavra condição tem o seu significado ligado ao direito obrigacional (teoria dos contratos) e, neste campo, significa “cláusula que

---

<sup>16</sup> Lei nº 10.833/2003: “Art. 1º [...] § 3º Não integram a base de cálculo de que trata este artigo as receitas: [...] V. referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.”

subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.<sup>17</sup> É vantagem cuja materialização depende de evento futuro e incerto, ou seja, que poderá ocorrer em momento posterior à realização da operação, mas que continua subordinando a eficácia do negócio em que se origina (compra e venda) e não outro.

Já o chamado “desconto incondicional” é aquele concedido desde o momento em que se realiza o negócio, em que se efetiva a formalização do contrato, escrito ou verbal. 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”. É a diferença entre o preço da oferta e o valor que será efetivamente pago e, nessa dimensão, é possível adiantar que não pode integrar o valor da operação para nenhum efeito tributário<sup>18</sup>. Com essa natureza de valor que não será recebido, evidente que a parcela do “desconto incondicional” não pode revelar a existência de “receita” na perspectiva do vendedor, tanto que há expressa disposição legal – até dispensável, mas com função didática – afirmando que não integra a apuração da base de cálculo das contribuições, a cargo do vendedor das mercadorias, para o PIS e COFINS.<sup>19</sup>

Na perspectiva do vendedor que concede outras modalidades de “bonificações”, desde que caracterizadas como efetiva redução do “preço” do produto já no momento da contratação, os efeitos deveriam ser equivalentes. Ao fazer a entrega dos produtos ditos “bonificados”, parece não existir dúvida quanto à “receita” auferida na operação, que deve corresponder ao valor efetivamente ajustado para ser recebido pela totalidade das mercadorias entregues ao comprador (vendidas + bonificadas). O fornecedor que entrega “mercadoria em bonificação” não está auferindo qualquer receita adicional, nem está fazendo “doação”. O mesmo raciocínio deve ser aplicado no caso da “bonificação” ser materializada na forma de desconto financeiro, uma vez que ao conceder o desconto como líquido e certo na operação (na nota fiscal, ou mediante reembolso, *rebate*, ou crédito) o fornecedor está reduzindo o “preço” das mercadorias vendidas.

Em resumo, na perspectiva do comprador – que é a ótica relevante para o presente estudo –, as “bonificações” pactuadas como “vantagens econômicas” consensualmente acordadas, que interferem na finalização do “preço” da operação, têm natureza de **“redução**

---

<sup>17</sup> Código Civil: “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.”

<sup>18</sup> Com base no voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 567.935, por unanimidade de votos o STF declarou a “*a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 14 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo artigo 15 da Lei nº 7.798, de 1989, no tocante à regra de inclusão, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, dos valores atinentes aos descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos*”.

<sup>19</sup> Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003: “Art. 1º [...] §3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: [...] V – referentes a: a) Vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;”

de custos” para a beneficiária, quer sejam consideradas como “condicionais” ou “incondicionais”, classificação esta que só tem relevância para determinação da base de cálculo de tributos a cargo do vendedor, não do comprador.

#### **4. CUSTO DAS AQUISIÇÕES PARA O COMPRADOR: AJUSTES POSTERIORES NÃO PODEM TRANSFORMAR “CUSTO” EM “RECEITA”.**

Pode-se afirmar que há consenso no sentido de que a entrega de “mercadoria em bonificação” não altera o regime de reconhecimento de “receita” pelo fornecedor, sendo procedimento equiparado, pela própria administração tributária, ao chamado “desconto incondicional”<sup>20</sup>, ou seja, já concedido no momento da emissão do documento fiscal e não vinculado a qualquer evento futuro. No entanto, não se observa a mesma sintonia no tratamento contábil e fiscal a ser atribuído pelo adquirente dos produtos, sendo comum a adoção de procedimentos não condizentes com a natureza jurídica do negócio realizado.

Já escrevemos<sup>21</sup> que é comum encontrar registro contábil de operação referente a quantitativo de mercadorias recebidas em bonificação apontando, impropriamente, a conta de “receita” como contrapartida para a escrituração do ingresso de mercadorias sem custo que, nessa condição, adentram ao estoque da empresa adquirente, procedimento que conduz à indevida apuração de “receita” no momento da entrada das mercadorias. Além do mais, haveria duplo reconhecimento de “receita” para a mesma mercadoria, a primeira vez no momento da compra e, posteriormente, no momento da sua venda.

Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de distorcer a apuração do resultado da empresa adquirente das mercadorias. Isso porque não há “receita” no momento da aquisição de “mercadorias bonificadas”, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco

---

<sup>20</sup> **“Solução de Consulta nº 184/2010**

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/ 8a. RF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

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

Consideram-se "descontos incondicionais" nos termos da Lei Nº 10.637 DE 2 002, art. 1º, § 3º, "a", os descontos que constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

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

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º, § 2º, I, da Lei Nº 9.718 DE 2 7/11/1998; art. 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", da Lei Nº 10.637, de 30/12/2002, e IN SRF Nº 51, de 03/11/1978.”

<sup>21</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 227.

ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição dos “custos” dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já compromissados.

A essência do fato econômico em relação ao patrimônio da entidade empresarial é que deve nortear a forma do respectivo registro contábil. Assim, no recebimento de mercadorias adquiridas para a revenda, deve a pessoa jurídica registrar a compra pelo seu “custo de aquisição”, conhecido naquele momento, que deve corresponder ao “preço” efetivamente ajustado com o vendedor, acrescido dos demais gastos suportados até a entrada no estabelecimento da adquirente.<sup>22</sup>

Em regra, o valor da operação que aparece no documento fiscal é utilizado como o primeiro indicativo do “preço” (custo de aquisição) para efeito desse registro imediato. No entanto, a nota fiscal emitida pelo remetente das mercadorias não substitui o contrato de “venda e compra” e, por ser obrigação tributária acessória<sup>23</sup> de responsabilidade do vendedor das mercadorias, está submetida a outras regras no interesse da legislação tributária, como, por exemplo a indicação do “valor da operação” para efeito de cálculo dos tributos devidos pelo vendedor. Esse “valor da operação” pode não corresponder ao efetivo “custo de aquisição” a ser suportado pelo adquirente, hipótese em que será objeto de ajustes na escrituração contábil, para mais ou para menos, de forma a que venha refletir o verdadeiro encargo a ser desembolsado pela empresa compradora.

Essa assertiva encontra fundamento nas diretrizes fixadas pela ciência contábil. Eis o conceito de “custo de aquisição” extraído das regras ditadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis:<sup>24</sup>

#### **Custos de aquisição**

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010) – grifos acrescidos.

---

<sup>22</sup> Esse também é o comando da legislação tributária, como se extrai do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. Eis a regra: “Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).”

§ 1º. O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.”

<sup>23</sup> CTN: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

<sup>24</sup> Pronunciamento Técnico CPC nº 16, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 08/05/2009.

Sublinhamos no texto transcrito a confirmação de que o custo de aquisição corresponde ao “preço de compra”, assim como está deliberadamente negritada a parte final para atribuir destaque ao comando que enfatiza o procedimento que é sustentado no presente estudo, indicando que a regra contábil converge para confirmar que os ***“descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”***.

Em atendimento à regra contábil em destaque, se o registro do “custo” da operação de compra está majorado frente ao pacto negocial firmado com o fornecedor, porque não foi considerada a “bonificação” na modalidade de “desconto” financeiro que reduz o valor da obrigação ou contribui para liquidá-la, há necessidade de ajustes para redução do valor do custo inicialmente registrado. Esse ajuste é efetivado mediante registro a crédito em conta retificadora daquela que registra o respectivo “custo de aquisição”.

No entanto, não pode essa conta “reduzora de custo” ser tomada indevidamente como conta de “receita” pela sua vocação natural de apresentar saldos credores (que serão confrontados com os saldos devedores dos custos para apuração do custo líquido efetivo), pois não parece lógico, nem racional, que o ajuste contábil para diminuição do valor do “custo” possa transformar a parcela excedente (do custo) em “receita”.

Essa reflexão encontra fundamento em outras regras ditadas pela ciência contábil. Passando dos “custos” para a outra vertente (da “receita”), ao esclarecer sobre o adequado tratamento contábil para o reconhecimento de “receita” auferida pelas pessoas jurídicas, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim se manifestou:

**Mensuração da Receita**

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.<sup>25</sup> (grifos acrescidos)

Mais uma confirmação para que o valor das “bonificações” comerciais seja sempre tratado como elemento redutor do valor do negócio pactuado, traduzindo para o vendedor uma retificação do valor registrado como “receita”, assim como deverá identificar uma redução do “custo de aquisição” na perspectiva do adquirente das mercadorias, jamais como suposta “receita”.

---

<sup>25</sup> Pronunciamento Técnico – CPC nº 30, expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pela Deliberação CVM nº 597/2009, que regulamenta o registro contábil da receita.

Dessa forma, em obediência aos preceitos contábeis anteriormente transcritos, é imperativo que se adote a técnica de classificar o ajuste das “bonificações” que interferem no preço sempre como redução do custo correspondente, não devendo ser registrado na contabilidade com o rótulo de “receita”, ainda que tenha a função equivalente de também neutralizar encargo anterior registrado a maior, pois de “receita” não se trata, ante a ausência dos atributos necessários para essa qualificação, já que não advém de ingresso financeiro, nem do exercício de atividade ou da remuneração de direitos.<sup>26</sup>

Assim, as “bonificações” obtidas pelas pessoas jurídicas na modalidade de “descontos obtidos” junto aos seus fornecedores, desde que reconhecidas como parcelas líquidas e certas que reduzem o “preço” da oferta, seja porque já determinadas no momento da celebração do negócio, ou pelo pacto consensual que dá definitividade ao valor do negócio realizado (“preço”), ainda que em momento posterior à tradição, são ajustes que devem ser tratados como retificadores do valor do custo da operação, tendo por base o efetivo “preço” final e vinculativo para as partes. Com essa natureza de **redução de custos**, esses valores devem ser levados à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto estiver relacionado a mercadorias ainda não comercializadas pela empresa.

Embora já acenemos que o critério temporal que marca a tradição da coisa não pode ser tomado como único critério válido para a qualificação jurídica das bonificações na perspectiva do comprador, a questão do tempo merece particular reflexão. Até que momento é pertinente ser tratado o ajuste pelas “bonificações” como elemento retificador do custo da operação?

A resposta para essa indagação exige que seja demarcado um limite temporal para definição das consequências pertinentes, que em regra deve corresponder ao evento que se procura neutralizar seus efeitos. Se a transferência da propriedade da mercadoria (tradição) é realizada já sob o impacto da “bonificação” que reduz o “preço” da operação, nenhuma dúvida de que o “custo de aquisição” a ser registrado já estará diminuído do valor da “bonificação”, seja pela utilização da técnica de conta redutora, seja mediante o registro definitivo pelo seu valor líquido.

Todavia, pode o ajuste do “custo” inicial ser confirmado em momento posterior ao recebimento das mercadorias. Se o ajuste pactuado entre as partes for positivo, porque

---

<sup>26</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.227.

corresponde a acréscimo de valor ao “preço” (sobrepço), não se tem dúvida de que o “custo” será majorado e, nessa situação, não se costuma colocar questionamentos em operação com esse perfil. Será “custo” adicional da mercadoria que ainda estiver no estoque, ou acréscimo de “custo de produtos vendidos”, na hipótese contrária. Portanto, ajuste positivo de “custo” reconhecido em momento posterior ao da tradição.

No entanto, a objeção costuma ser colocada diante da hipótese de ajuste negativo que corresponde à redução do “custo” inicial, negociação que pode ser ajustada mediante efetiva “bonificação” pactuada entre as empresas vendedora e compradora e sob diferentes fundamentos, até mesmo como vantagem para possibilitar a desova de produto que ainda está no estoque da adquirente e com valor realizável reconhecidamente abaixo do próprio “custo de aquisição”. Também nessa hipótese o valor da “bonificação” pactuada entre as mesmas partes, seja mediante “desconto”, “crédito” ou “reembolso”, não pode transformar uma redução de custo em “receita”, merecendo registro em conta retificadora do “custo de aquisição” anteriormente considerado.

Conforta registrar que essa orientação está presente nos manuais da escrituração contábil. Com efeito, em capítulo específico voltado para a forma do registro contábil para os “Descontos e Abatimentos”, os Professores Paulo Viceconti e Silvério das Neves destacam o adequado tratamento em conta redutora para os valores de diminuição de preço após a entrega da mercadoria, ali denominados pelos autores de “abatimentos sobre compras e vendas”. Eis a precisa orientação dos mestres da ciência contábil:

#### **5.4. ABATIMENTOS SOBRE COMPRAS E VENDAS**

São parcelas redutoras dos preços de compra e venda em função de eventos ocorridos após tais operações. [sublinhado acrescido]

**Motivos do desconto:** Diferença de tipo, qualidade, quantidade, preço ou qualquer outro fator que esteja em desacordo com o pedido ou com a nota fiscal.

**CONTABILMENTE, TAIS ABATIMENTOS SÃO CONSIDERADOS:**

**Para o vendedor:** conta retificadora da receita bruta (vendas brutas).

**Para o comprador:** conta retificadora de compras.<sup>27</sup> [negritos do original]

Portanto, o fator tempo é relevante para definir os efeitos pertinentes, não para servir de critério para qualificar a bonificação como “receita”. Mais uma vez, invoca-se a sabedoria da ciência contábil para essa sustentação. Com efeito, ainda que os “estoques” estejam registrados inicialmente pelo “custo de aquisição”, exige a regra contábil que esses ativos

---

<sup>27</sup> VICECONTI, Paulo; e NEVES, Silvério das. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Saraiva, 16ª. ed., 2013, p. 118.



sejam mensurados pelo “valor realizável líquido” nas demonstrações financeiras, mediante a seguinte orientação também expedida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis:<sup>28</sup>

**Valor realizável líquido**

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (*write down*) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. [...] grifos acrescidos

Ainda que pareça não ter correlação com a matéria sob exame, a orientação acima transcrita vem confirmar não só a possibilidade de ajuste negativo no valor que consta como “custo de aquisição”, mas a existência de expressa determinação para que seja realizado pela empresa mediante procedimento de ajuste em função da natureza do evento determinante. Assim, na literalidade do texto transcrito, se comprovado que “*o custo dos estoques pode não ser recuperável*”, pela existência de bens “*danificados*”, “*obsoletos*” ou com “*preços diminuídos*”, deve a empresa ajustar esse valor reconhecendo essa efetiva perda no período a que corresponde o evento, cuja contrapartida será mediante lançamento do valor da perda a crédito em conta retificadora do estoque. Tratamento coerente, perfeito, que não pode encontrar objeções!

Mantendo-se na memória o procedimento determinado pela ciência contábil analisado no parágrafo anterior, é pertinente agregar a seguinte indagação: qual seria o efeito prático se houvesse acordo pactuado entre as partes para ressarcimento dessa efetiva perda pela empresa fornecedora dos produtos comprovadamente “*danificados*”, “*obsoletos*” ou com “*preços diminuídos*”? Diante das diretrizes já exteriorizadas, a resposta parece óbvia e direta: o ressarcimento pela fornecedora, via “bonificação” contratualmente ajustada ou com outra denominação que se queira atribuir, não teria a aptidão para transformar custo (perda) em receita! Pelo contrário, o adequado tratamento contábil na beneficiária seria mediante ajuste direto dos respectivos “custos” integrantes do estoque, na hipótese de ainda não ter sido reconhecida contabilmente a perda pela desvalorização, ou mesmo por meio de lançamento contábil que viesse traduzir uma “recuperação de custo/despesa”, configurando anulação da “perda” já reconhecida.

---

<sup>28</sup> Pronunciamento Técnico expedido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC Nº 16, aprovado em 08/05/2009.

As diretrizes emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis vêm, novamente, em socorro dessas ponderações, com os seguintes esclarecimentos que merecem transcrição:

**Reconhecimento como despesa no resultado**

34. **Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida.** A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. **A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda,** no período em que a reversão ocorrer. (grifos acrescidos)

No texto transcrito e sublinhado está confirmado, com todas as letras, que ocorrendo a “*reversão de redução de estoques*” (como acontece com a “bonificação” que promove o ressarcimento de custos ou de perdas da beneficiária), a parcela assim referida “*deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer*”, como consta do item 34 do CPC nº 16 atrás transcrito, ou seja, a parcela da “bonificação” que recompõe a perda estará evidenciada em conta redutora da própria “perda”, e não como “receita”.

O exemplo analisado parece suficiente para confirmar a diretriz colocada como título nesse tópico, aqui reiterada no sentido de que os ajustes para retificação de custos de aquisição de mercadorias, mediante “bonificações” pactuadas entre as partes, não possuem aptidão para transformar “custos” em “receita”, tampouco possuem natureza própria para que isoladamente sejam qualificados como tal.

Para conformidade com essa diretriz, adverte-se que essas “bonificações” – ainda que usufruídas na forma de “reembolso”, “crédito”, “*rebate*” ou “desconto” – precisam estar vinculadas e relacionadas aos contratos de fornecimento de mercadorias firmados com os fornecedores, de forma a demonstrar o interesse do fornecedor em propiciar “*vantagens econômicas*” ao adquirente e, com isso, evidenciar o consentimento das partes sobre o efetivo “preço” que remanesce pactuado na operação. Vale dizer, a causa jurídica da redução de custo via “bonificação” deve emergir claramente dos negócios pactuados com os fornecedores, ainda que na dinâmica atual das operações nem sempre seja adotado contrato escrito de “compra e venda” que contenha cláusulas com essas formalidades.

Para corroborar o entendimento até aqui manifestado, registra-se o recente pronunciamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, afastando a tributação do PIS e da COFINS, entendeu pela qualificação das “bonificações” e “descontos comerciais” obtidos nas aquisições de mercadorias como parcelas “**reduzoras de custos**” das

compras, deixando expresso que não possuem natureza jurídica de “receita”. A ementa do acórdão está vazada nos seguintes termos:

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

**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 o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 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 estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. [...]**<sup>29</sup>

No mesmo sentido o pronunciamento de Hugo de Brito Machado que também enaltece a necessidade de distinguir “reduções de custo” de “receita”, nos seguintes termos:

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.<sup>30</sup>

Em tom de arremate para a matéria examinada neste tópico, é possível concluir que a “vantagem econômica” proporcionada pelas diferentes “bonificações”, seja mediante o recebimento adicional de quantitativo de mercadoria, ou por meio de “descontos” financeiros concedidos pelos fornecedores nas operações de compra e venda de mercadorias, desde que vinculadas aos contratos de fornecimento celebrados entre fornecedor e revendedor, têm **natureza jurídica de “redução do custo de aquisição”** correspondente, não podendo ser qualificadas como “receita” da beneficiária da vantagem, na medida em que são eventos relacionados à aquisição de bens e direitos e não à atividade-fim que visa colocá-los no mercado. Com essa natureza, é possível adiantar que esses valores não se prestam para compor a base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS, por não reunirem os

---

<sup>29</sup> Acórdão nº 3402-002.092, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, em 23/07/2013, extraído do site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 134. São Paulo: Dialética, p. 46.

atributos necessários para se qualificarem como “receita”, como será demonstrado na sequência.

## **5. BASE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO**

Diante da conhecida rigidez de nosso sistema tributário, lembre-se que o legislador ordinário tem pouca liberdade na criação do tributo, pois está jungido a operar unicamente sobre a materialidade que lhe foi conferida pela Constituição Federal. No caso das contribuições sociais aqui analisadas (PIS e COFINS), a Constituição Federal, em seu art. 195, I, “b”, introduziu a diretriz no sentido de que todos devem contribuir para a Seguridade Social, ao mesmo tempo em que enumerou a categoria de contribuintes obrigados a esse custeio, como também capturou como base de cálculo a parcela de riqueza proveniente das atividades empresariais identificada pela “*receita ou o faturamento*”, dentre as bases econômicas passíveis de serem alcançadas pelo tributo (contribuição social) idealizado para essa finalidade:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Com base nesse fundamento e também no § 12 ali deliberadamente inserido com o objetivo de dar sustentação à não cumulatividade<sup>31</sup> como novo regime de apuração, as leis que definiram as regras de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, na sistemática não cumulativa, elegeram como base de cálculo “*o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Assim dispõem as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

### **Lei nº 10.637 de 2002 (PIS)**

**Art. 1º** A Contribuição para o PIS/Pasep, com a **incidência não cumulativa**, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

---

<sup>31</sup> Constituição Federal. “Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput serão não cumulativas”.

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 2o A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

**Lei nº 10.833 de 2003 (COFINS)**

**Art. 1o** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a **incidência não cumulativa**, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

§ 2o A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1o. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

Dos dispositivos acima transcritos extrai-se que, na sistemática não cumulativa, a adoção da “*totalidade das receitas*” como base de incidência das contribuições do PIS e da COFINS só pode ser entendida em consonância e harmonia com o conteúdo pressuposto pelo texto constitucional para o vocábulo de “receita”.

Cabe destacar que, não se contentando em eleger a “*totalidade das receitas*” como materialidade de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, foi redundante o legislador ordinário ao anunciar que o “*total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*”<sup>32</sup>. Assim, se alguma dúvida ainda pudesse pairar sobre a abrangência prevista no *caput* do dispositivo legal transcrito, antecipou-se o legislador, de forma repetitiva, para esclarecer que a “*totalidade das receitas*” compreende tudo, ou seja, “*a receita bruta e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*”.

Por sua vez, a nova fórmula legal que procurou vincular a apuração da base de cálculo das contribuições do PIS e COFINS ao comando do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, teve como propósito adotar o conteúdo previsto para “*receita bruta*” na perspectiva e dimensão previstas na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas que, como se sabe, retira dos registros contábeis essa expressão econômica para ser tomada como ponto de partida para a

---

<sup>32</sup> Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

elaboração da demonstração do **resultado** da empresa em cada período-base. Eis a nova redação do mencionado dispositivo legal:

Decreto-Lei nº 1.598/77:

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.<sup>33</sup> (grifo acrescentado)

Poucas novidades aparecem na nova redação do texto legal transcrito, uma vez que os incisos I a III repetem regras que já traduziam o conceito de “receita”, enquanto ingresso proveniente do “faturamento” (de vendas de mercadorias e de venda de serviços) que já constavam na previsão da anterior regra de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. A novidade fica por conta da inclusão prevista no inciso IV, com o deliberado objetivo de também admitir nesse conceito os valores que remuneram outras atividades desempenhadas pela pessoa jurídica, além daqueles ingressos tradicionalmente reconhecidos como originários do “faturamento” de vendas de bens e serviços. Merece destaque a confirmação de que “receita” advém do exercício de “atividade” pela pessoa jurídica, como aparece estampado no texto legal transcrito.

A partir desse novo conceito, passam a fazer parte da “receita bruta” também os ingressos provenientes das atividades de cessão onerosa de bens e direitos, como acontece com as atividades de locação de bens próprios das empresas conhecidas como *holdings*. Antes dessa alteração, esses valores eram considerados no contexto de “outras receitas” na demonstração do resultado da pessoa jurídica.

Além dessa nova tentativa de aproximação às regras contábeis que são tomadas como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, a legislação é outra vez redundante ao consignar que, para efeito de apuração da base de cálculo para incidência das contribuições do PIS e da COFINS, é irrelevante a “*denominação ou classificação contábil*” adotada no registro de cada operação. Essa advertência vale como preceito didático, uma vez que já restou demonstrado que não é a denominação, nem a classificação contábil do fato escriturado que irá alterar a sua natureza; pelo contrário, a classificação contábil deve sempre corresponder à essência de sua natureza econômica, diretriz que vem hoje enaltecida na determinação para que nos registros contábeis seja

---

<sup>33</sup> Redação atribuída pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

respeitada a primazia da “*essência sobre a forma*”<sup>34</sup>, em atendimento aos novos princípios incorporados na legislação societária pela Lei nº 11.638/2007, decorrentes do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

Dessa forma, sendo “receita” conceito mais abrangente que alcança, inclusive, os ingressos provenientes do “faturamento” (espécie de “receita”), pode-se afirmar que a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS alcança todos os valores provenientes de operações que reúnam os atributos para serem qualificados como “receita” (gênero) e, diante dessa natureza e magnitude, torna-se irrelevante a “*denominação ou classificação contábil*” adotada no respectivo registro. Alerta-se que o reverso também é verdadeiro, ou seja, ainda que os valores das “bonificações” ora em estudo sejam registrados contabilmente como “receita” com o objetivo de neutralizar “custos” anteriormente registrados a maior, não cabe incluir tais valores na base cálculo dessas contribuições, em respeito à mesma advertência de que é irrelevante a “*denominação ou classificação contábil*” adotada.

Para Hugo de Brito Machado<sup>35</sup>, a norma segundo a qual é irrelevante a “*classificação contábil adotada para as receitas*”<sup>36</sup> quer dizer simplesmente que o nome a elas atribuído não tem nenhuma importância. Repita-se, se uma verdadeira “receita” é escriturada indevidamente em conta inadequada de “redução de custo”, ela não perde sua natureza jurídica de “receita” pelo simples fato de ter sido registrada indevidamente. Da mesma forma, se genuína “bonificação” (ou desconto nas compras) é registrada indevidamente como “receita”, a classificação contábil é irrelevante na medida em que não irá transformar em “receita” aquilo que na realidade não é.

Para confirmar essa diretriz, invoca-se mais uma vez o magistério do jurista Hugo de Brito Machado que é elucidativo:

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.<sup>37</sup>

Como se vê, ratificando o que foi expresso pelo legislador nos dispositivos legais transcritos que tratam da base de cálculo das contribuições sociais para o PIS e COFINS, na modalidade não cumulativa, a doutrina é consentânea no sentido de que é irrelevante a

<sup>34</sup> Conforme Parecer de Orientação CVM nº 37, de 22 de setembro de 2011.

<sup>35</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Contribuições Incidentes sobre o Faturamento. PIS e Cofins. Descontos Obtidos de Fornecedores. Fato Gerador. Inocorrência*. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 113. São Paulo: Dialética, p.134.

<sup>36</sup> Redação original do art. 1º, Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, Lei nº 10.833/2003.

<sup>37</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins*. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 138. São Paulo, Dialética, p.46.

nomenclatura ou classificação contábil para definir a “receita” passível de tributação pelas mencionadas contribuições.

Conforta registrar manifestação da Suprema Corte que converge para abarcar essas diretrizes, como se vê de ementa de julgado proferido no rito da “repercussão geral” de trata o art. 543-B do CPC, em que foi relatora a Ministra Rosa Weber. Eis a parte do texto relacionada com o tema aqui tratado:

[...]

**V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.**

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, **receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**<sup>38</sup> (grifos acrescentados)

Feitas essas anotações sobre desenho da regra de incidência das contribuições e a impertinência do tratamento contábil adotado, é preciso avançar para extrair os atributos que delineiam o conceito de “receita” para, ato contínuo, examinar se as “bonificações” (em mercadorias e mediante descontos comerciais), mesmo não sendo qualificadas contabilmente como receitas, são passíveis de serem absorvidas no conceito jurídico de “receita” para efeito de tributação pelas contribuições do PIS e da COFINS.

Como registrado no início do presente estudo, já temos posição firmada em torno do “*conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*”<sup>39</sup>, enunciado que aparece como título de nossa específica obra sobre o tema. Ali anotamos que, 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

<sup>38</sup> STF: Recurso Extraordinário nº 606.107 (RS), Tribunal Pleno, em 22 de maio de 2013,

<sup>39</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.226.



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.<sup>40</sup>

Naquela oportunidade foi possível anunciar que “receita” é evento “qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade econômica ou empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”.<sup>41</sup>

No mesmo sentido são as ponderações de Tércio Sampaio Ferraz Junior que explicitou o conceito de “receita” nos seguintes termos:

Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida.<sup>42</sup>

Delimitado o conceito de “receita”, adverte-se que a perfeita identificação dos ingressos com a aptidão para assim se qualificarem deve ser aferida em cada operação e no contexto de cada entidade. Especialmente nessa específica matéria que é objeto do presente estudo, já havíamos acenado e repetido em vários pronunciamentos que as “bonificações” e os “descontos obtidos” nas operações de compras não são passíveis de tributação pelas contribuições do PIS e da COFINS, por não se qualificarem no estreito conteúdo do conceito de “receita”. Pedimos vênias para mais uma transcrição que segue a tônica de refutar a qualificação pela forma do registro contábil, conforme pensamento esculpido nos seguintes termos:

Nem sempre o registro contábil é adequado para a quantificação da **receita**, enquanto base de cálculo das contribuições, visto que muitos desses registros cumprem função meramente neutralizadora, como acontece na contabilização dos chamados “descontos obtidos”. Com efeito, embora apareçam registrados em conta que interfere positivamente no resultado da entidade, os pretensos benefícios revelados pelos “descontos obtidos” não se qualificam como “receita”; pelo contrário, revelam estorno de custos anteriormente registrados e que

---

<sup>40</sup> “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”  
“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

<sup>41</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.124.

<sup>42</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Da distinção entre receita e faturamento por força da alteração introduzida pela EC nº 20/98. **Revista Fórum de Direito Tributário** nº 28. Editora Fórum, 2007.

não se materializaram, portanto, custos anteriormente registrados a maior quando da contratação, a prazo, dos bens e direitos correspondentes.<sup>43</sup>

A transcrição desse pronunciamento anterior, tecido quando da análise de “desconto obtido” em compras a prazo (“condicionais”), serve mais uma vez para confirmar nossa objeção manifestada no início desse estudo no tocante à classificação adotada para os “descontos”: “*condicionais*” e “*incondicionais*”. Reitera-se que essa classificação é relevante na perspectiva do vendedor, para que possa determinar o “valor da operação”, no momento da venda, que servirá de base de cálculo para efeito de incidência de outros tributos, não para qualificar a vantagem do adquirente em “receita” ou “não-receita”. Na perspectiva do comprador de mercadorias adquiridas a prazo, ainda que o “desconto” esteja vinculado à liquidação no vencimento – desconto nitidamente “condicional” –, a vantagem obtida tem sempre natureza de **redução de custo de aquisição** e não de “receita”, confirmando a necessidade de ajustes na escrituração da empresa compradora para confirmar o valor do “custo” efetivo das mercadorias adquiridas.

Não se pode falar em “receita” para a adquirente, pois no momento em que concretiza a operação de compra ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de “mercadorias bonificadas”, ou da confirmação de “desconto financeiro” que torna definitiva a redução do custo e confirmação do preço da operação, é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos “custos” dos bens adquiridos, como já mencionado em item precedente em que se definiu a natureza dos valores recebidos a título de “bonificações” e “descontos”.

Dirimindo controvérsia sobre exigência de PIS e COFINS formalizada contra a pessoa jurídica beneficiada com “mercadoria bonificada”, com apoio nessas diretrizes assim decidiu o Tribunal Administrativo:

[...]

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de desconto mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> MINATEL, José Antonio. *Receita ou Renda: Definindo a Base de Cálculo do PIS/COFINS*. In **Tributação e Processo** – coletânea do **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 264/265.

<sup>44</sup> Acórdão nº 203-10.152, da 3ª. Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes (atual CARF), na sessão de 18.05.2005.

Acuidade perfeita do julgador, pois o reconhecimento da “receita” em relação ao quantitativo de “mercadorias bonificadas” dar-se-á quando do exercício da atividade empresarial que implemente sua alienação, em posterior operação onerosa de venda e compra, oportunidade em que serão efetuados os registros pertinentes para dimensionar a “receita” auferida na operação.

Quando instado a se manifestar sobre o tema, pronunciou-se o Poder Judiciário de forma convergente com as ponderações até aqui expendidas, no sentido de que as mercadorias recebidas em bonificação não estão compreendidas pelo conceito de “receita” para efeitos de incidência das contribuições sociais, conforme atesta acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na Apelação Cível nº 2004.34.00.018467-8/DF, cuja ementa segue abaixo transcrita:

No presente caso, não obstante os argumentos da apelada, **a entrada das mercadorias em "bonificação" não compreende o conceito de faturamento ou de receita bruta, no conceito amplo, para fins de tributação pelo PIS e COFINS, porque não representa receita sobre vendas**, já que se trata de mercadorias entregues pelos fornecedores em substituição a outras que se deterioraram ou se perderam nas prateleiras. Essas mercadorias são enviadas pelos fornecedores sem custo adicional e, se na entrada e na saída (venda) fossem tributadas, seriam duplamente tributadas, havendo "bis in idem".<sup>45</sup> (grifos acrescidos)

Nesse sentido, reitera-se que as “bonificações” como gênero – abrangendo também os chamados “descontos financeiros” vinculados às compras – não podem ser catalogadas com o rótulo de “receita”, mesmo quando assim registradas na escrituração contábil para neutralizar encargo anterior registrado a maior, por faltar-lhes os predicados jurídicos inerentes ao conceito de “receita” enquanto base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, já destacados nessa investigação.

Não se nega a existência de conflitos entre Fisco e contribuintes, sejam eles decorrentes de posições intransigentes adotadas pela administração tributária, outras vezes pelos reconhecidos descontroles do próprio sujeito passivo na demonstração das operações praticadas e na apuração das questionadas contribuições. Entretanto, quando é possível demonstrar a efetiva natureza da operação praticada, é confortável encontrar manifestações convergentes da jurisprudência administrativa, como se vê de alguns julgados perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Com efeito, afastando a pretensão do Fisco que exigia contribuições do PIS e da COFINS sobre supostas “receitas” relacionadas com entrada de quantitativo de “mercadorias

---

<sup>45</sup> TRF 1ª Região - AMS 0010094-45.2006.4.01.3811, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 de 31/10/2012.

bonificadas”, ou seja, sem “custos”, deliberou aquele Tribunal Administrativo nos termos da síntese contida na ementa abaixo reproduzida:

**COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale à receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

Recurso Provido. <sup>46</sup>

Adotando essa mesma diretriz, destaca-se novo pronunciamento do mesmo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, fazendo referência aos comandos dos Pronunciamentos Técnicos - CPC nº 16 e nº 30, já mencionados no presente estudo, deliberou também pela qualificação das “bonificações” e descontos comerciais obtidos nas compras como “redutores de custos”, afastando a tributação do PIS e da COFINS por entender que não se qualificam com o conteúdo que deve ser reconhecido para o vocábulo “receita”, enquanto base de cálculo a ser adotada para as citadas contribuições sociais. A ementa do acórdão está vazada nos seguintes termos:

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010

**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 o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC n.ºs. 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 estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. [...].**<sup>47</sup> (grifos acrescidos)

Releva destacar a convergência dos fundamentos trazidos no voto condutor, da lavra do Conselheiro Relator João Carlos Cassuli Júnior, com as diretrizes estabelecidas no presente estudo, estando pontificado no mencionado voto que o regime jurídico das “bonificações” e dos descontos comerciais é o mesmo, *“seja porque estão ambos tratados nos CPCs n.ºs. 16 e 30, aprovados pelas Deliberações CVM n.ºs 575 e 597/2009, seja porque, independentemente disto, na essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenche o conceito de bonificação, conforme já reconhecido*

<sup>46</sup> Acórdão nº 3403-00.393, sessão de 25/05/2010, da 3a. Turma Ordinária da 4ª. Câmara, da 3ª. Seção - publicado no DOU em 24.03.2011.

<sup>47</sup> Acórdão nº 3402-002.092, sessão de 23/07/2013 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 3ª Seção. No mesmo sentido o Acórdão nº 3402-002.210, da mesma Turma, na sessão de 26/09/2013.

pela própria Administração Tributária, no já citado Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, os quais conceituam as bonificações e os descontos comerciais como vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador”. E conclui o ilustre julgador administrativo:

Se a vantagem (bonificação ou desconto comercial) se der mediante a entrega de mercadoria (a.), em moeda para rebaixe/rebate de preço (b.) ou em desconto em duplicata a vencer (c.), **trata-se, na essência, de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da Lei Comercial, não preenchem o conceito de “receita”, mas antes servem à reduzir o custo de aquisição de seus estoques**”.<sup>48</sup> (grifos acrescentados)

Nesse mesmo sentido são as ponderações de Hugo de Brito Machado:

Reduções no preço de mercadorias adquiridas de fornecedores são, indubitavelmente, descontos. Representam a compra de uma mercadoria por valor inferior ao inicialmente estipulado, em face de determinadas condições, e não o “recebimento” de novas quantias.

[...]

Descontos obtidos nos preços de mercadorias adquiridas de fornecedores não configuram receita. Também não se subsumem ao conceito de receita os reembolsos e ressarcimentos. Em vista disso, tais fatos não podem ser onerados pelas contribuições PIS e Cofins nem mesmo após as alterações veiculadas pela Lei 9.718/98 e pela EC 20/98.<sup>49</sup>

De todo o exposto é possível concluir que as “bonificações” concedidas nas compras, sejam na modalidade de entrega de maior quantitativo de mercadorias, ou mediante “descontos comerciais” ajustados nessas operações, não se qualificam como “receita” para a pessoa jurídica adquirente, razão pela qual não podem esses valores ser tomados como base de cálculo para incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. Essa assertiva também está sustentada nas diretrizes ditadas pela ciência contábil, de onde se extrai que essas “bonificações” devem ser tratadas como parcelas redutoras na determinação do “custo de aquisição” das mercadorias, e não como efetivas “receitas” da beneficiária.

## 6. SÍNTESE CONCLUSIVA

Na amplitude predeterminada para elaboração desse estudo, é possível fixar as seguintes conclusões, apoiadas nos fundamentos jurídicos trazidos à colação:

---

<sup>48</sup> Trecho do voto proferido no julgamento do CARF pelo Acórdão nº 3402-002.092, sessão de 23/07/2013 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da 3ª Seção.

<sup>49</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Contribuições Incidentes sobre o Faturamento. PIS e COFINS. Descontos Obtidos de Fornecedores. Fato Gerador. Inocorrência*. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 113. São Paulo: Dialética, p. 147.

6.1. A compra e venda é o contrato bilateral, oneroso e consensual mediante o qual o vendedor assume a obrigação de transferir bem ou coisa alienável e de valor econômico ao comprador, que por sua vez assume a obrigação de pagar o preço determinado ou determinável em dinheiro, nos exatos termos do art. 481 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

6.2. O contrato de fornecimento de mercadorias celebrado entre a compradora e seus fornecedores deve conter os elementos essenciais da compra e venda: a **coisa**, o **preço** e o **consentimento**. As “bonificações” e os “descontos” comerciais e financeiros, enquanto “*vantagens econômicas*” ajustadas entre as partes, devem estar relacionadas e vinculadas aos respectivos contratos de fornecimento de mercadorias firmados com seus fornecedores, configurando consenso na entrega da coisa por preço definitivo que indica redução do “custo” das mercadorias adquiridas.

6.3. As “bonificações em mercadoria” e os “descontos obtidos” nas operações de compra e venda de mercadorias, desde que se apresentem como “vantagens econômicas” vinculadas aos contratos de fornecimento celebrados entre fornecedor e revendedor, têm natureza jurídica de “**redução do custo de aquisição**” correspondente, não podendo ser qualificadas como “receita” na medida em que são eventos relacionados à aquisição de bens e direitos, e não à atividade-fim que visa colocá-los no mercado.

6.4. Portanto, as “bonificações” pactuadas como “vantagens econômicas” consensualmente acordadas que interferem na finalização do “preço” da operação têm natureza de “**redução de custos**” para a beneficiária, quer sejam consideradas como “*condicionais*” ou “*incondicionais*”, classificação esta que só tem relevância para determinação da base de cálculo de tributos a cargo do vendedor, não do comprador.

6.5. O valor da “bonificação” pactuada entre as mesmas partes, seja mediante “desconto”, “crédito” ou “reembolso”, não pode ser qualificado como “receita” da beneficiária, merecendo registro em conta retificadora do “custo de aquisição” anteriormente considerado.

6.6. Os ajustes contábeis para retificação de “custos de aquisição” de mercadorias, mediante “bonificações” pactuadas entre as partes, não possuem aptidão para transformar “custos” em “receita”, tampouco possuem natureza própria para que isoladamente sejam qualificados como “receita”.

6.7. “Receita” é evento “qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que

envolvam o exercício da atividade empresarial ou econômica, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”.<sup>50</sup>

6.8. Não há “receita” no momento da aquisição de “mercadorias bonificadas” ou adquiridas com “desconto”, pois ainda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de “mercadorias bonificadas” é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos efetivos “custos” dos bens adquiridos.

6.9. As “bonificações em mercadorias” e os “descontos” comerciais obtidos nas compras não se qualificam como “receita”, ainda que na perspectiva do vendedor sejam essas vantagens consideradas “*condicionais*” ou “*incondicionais*”, razão pela qual não podem ser tomadas como base de cálculo para a incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

Campinas, 08 de novembro de 2014.

José Antonio Minatel

---

<sup>50</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico Para Sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 124.