

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL**

**Descontos Incondicionais Concedidos e a Tributação da Receita**

André Lopes Guimarães

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.  
Sob orientação da professora  
Vanessa Rahal Canado

Versão de 13.09.2019

### **1. Tema, contexto, objetivos e delimitação de escopo**

A pesquisa buscará investigar as normas tributárias relevantes para a qualificação de descontos concedidos como incondicionais para fins de exclusão dos valores a estes correspondentes da receita tributável, assim como a interpretação dessas normas na doutrina e na jurisprudência, no objetivo de identificar e criticar os critérios que devem orientar o tratamento tributário de descontos comerciais de diferentes características.

A investigação do conceito jurídico de descontos incondicionais deverá levar em consideração os aspectos econômicos da decisão de concessão de descontos, examinando suas causas e objetivos, assim como seus efeitos sobre o resultado contábil da entidade que concede o desconto.

Nos acordos comerciais entre varejistas e atacadistas ou industriais, é comum a estipulação de diversos tipos de descontos, com diferentes causas e condições ou gatilhos para sua implementação. De fato, os contratos de concessão comercial são instrumentos complexos, envolvendo uma série de obrigações acessórias objeto de negociação entre as partes, como aquelas relativas à exposição privilegiada do produto, ao treinamento de equipes de vendas, à garantia de troca, ao transporte das mercadorias, a metas de vendas, à divulgação da marca do fornecedor, ou à adequada destinação de resíduos. Os contratos de fornecimento frequentemente formalizam descontos causados por uma negociação da divisão dos custos de obrigações acessórias como as citadas, e outros sem caráter contraprestacional, por exemplo aplicados anualmente ou pela abertura de uma nova loja.

Os descontos incondicionais concedidos são excluídos da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a receita<sup>1</sup>, da contribuição previdenciária sobre a receita bruta<sup>2</sup>, e dos tributos apurados no regime do lucro presumido<sup>3</sup>. Pode-se entender por desconto incondicional aquele que não se subordina a condição, ou seja, a evento futuro e incerto. De

---

<sup>1</sup> Art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº Lei nº 10.833/2003

<sup>2</sup> Art. 9º, § 7º, I, da Lei nº 12.546/2011.

<sup>3</sup> Art. 25, I, da Lei nº 9.430/1996.

acordo com a Instrução Normativa nº 51/1978, aplicada pela Receita Federal do Brasil em soluções de consulta, descontos incondicionais são “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”.

Alguns contribuintes têm por prática não informar os descontos concedidos nas notas fiscais, pelo custo necessário para cumprir essa medida, para manter o sigilo do preço, pela impossibilidade de conhecer o valor do desconto no momento da venda, entre outros motivos, ficando submetidos a tributar os abatimentos ou ao risco de uma autuação em consequência do entendimento da Administração Tributária, baseado na Instrução Normativa nº 51/1978, segundo o qual a qualificação do desconto como incondicional depende de sua indicação no pertinente campo da nota fiscal.

A Receita Federal do Brasil<sup>4</sup>, assim como algumas decisões do (CARF)<sup>5</sup>, consideram condicionais não apenas os descontos que não constam da nota fiscal, mas também os que exigem do adquirente alguma reciprocidade ou contraprestação pela redução do preço.

Embora na esfera administrativa pareça predominar entendimento semelhante ao adotado pelo Fisco, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu em favor da ilegalidade da exigência de informação do desconto incondicional em nota fiscal. Em decisão da Segunda Turma,<sup>6</sup> afastou-se a exigência e os descontos foram qualificados como incondicionais com base em prova pericial, e em decisão da Primeira Turma<sup>7</sup>, anulou-se a sentença por indeferimento da prova pericial, com fundamento na verdade material, no caráter de norma infralegal da Instrução Normativa nº 51/1978, e no artigo 110 do CTN.

Devem ser mencionadas, embora se refiram ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.149.424/BA e do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 587/935. O STJ entendeu que a tributação dos descontos incondicionais caracteriza a incidência do IPI sobre base de cálculo que não corresponde ao valor da operação, definido como base de cálculo do imposto no artigo 47, II, “a” do CTN. Semelhantermente, o STF apontou que a lei ordinária que tributa os descontos incondicionais viola o artigo 146, III, “a” da Constituição, que reserva à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matérias tributária sobre a definição de fatos geradores e bases de cálculo, devendo prevalecer o disposto no artigo 47, II, “a” do CTN, que estabelece o valor da operação como base de cálculo.

Se o conceito de valor da operação foi utilizado no caso do IPI, a definição do conceito de receita, discutida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que tratou da inclusão do ICMS

---

<sup>4</sup> Solução de Consulta Cosit nº 380, de 23 de agosto de 2017.

<sup>5</sup> Acórdão nº 9303-003.486. Sessão de 25/02/2016. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

<sup>6</sup> TRF-4 - Apelação Cível Nº 5000077-63.2010.4.04.7100. Relatora Luciane Amaral Corrêa Munch. Data de julgamento: 16/10/2013.

<sup>7</sup> TRF-4 - APL: 50027215720164047103 RS 5002721-57.2016.404.7103, Relator: Jorge Antonio Maurique, Data de Julgamento: 05/04/2017,

na base de cálculo do PIS e da COFINS, pode ser importante para orientar a interpretação da constitucionalidade da tributação de diferentes tipos de descontos pelos tributos incidentes sobre a receita.

A identificação das consequências tributárias das diferentes formas de descontos, portanto, exige a compreensão do conceito de receita para fins tributários e da repercussão deste conceito sobre o juízo acerca da validade das normas editadas no exercício da competência para tributação da receita. É necessário conhecer a disciplina dos descontos nas normas contábeis que definem receita, assim como investigar a função da contabilidade de expressão dos eventos econômicos da realidade das empresas, sua relação com o direito tributário, e o papel da prova na constituição do fato jurídico tributário.

O exame das normas contábeis definidoras do conceito de receita, ademais, é relevante para a compreensão de aspectos econômicos e financeiros do fenômeno da concessão de descontos, assim como do impacto dos diferentes tipos de descontos na apuração da receita bruta das pessoas jurídicas.

A esse respeito, nota-se que o Pronunciamento Técnico CPC 47, tratando dos critérios para apresentação das informações contábeis relativas ao valor, época, e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente, estabelece normas de reconhecimento e mensuração da receita potencialmente capazes de fornecer os critérios para que se interprete diversos tipos de descontos como circunstâncias que atuam na definição do preço de venda, compreendido como o valor da contraprestação devida em razão do cumprimento de determinada obrigação de desempenho do contrato com o cliente.

Neste sentido, merecem estudo detalhado as normas contábeis que (i) tratam das hipóteses de contraprestação variável, estabelecendo métodos para a estimativa do valor da receita; (ii) que diferenciam os descontos concedidos no momento da venda daqueles que se concretizam após a venda; (iii) que definem critérios para a alocação dos descontos entre as obrigações de desempenho do contrato, levando-se em consideração os preços isolados dos ativos objeto de cada obrigação de desempenho; e (iv) que tratam das contraprestações não monetárias, determinando o reconhecimento do valor justo a estas correspondente como receita.

Pretende-se, ademais, investigar o conceito de desconto incondicional, por meio do conhecimento do conceito de condição no direito civil, no intuito de avaliar a legalidade da disciplina da matéria pela Instrução Normativa nº 51/1978. Cabe verificar, ainda, se é constitucional, em face do conceito de receita, a possível restrição, por meio de lei ordinária, do direito de abatimento aos descontos incondicionais, vedando a exclusão dos condicionais. Deve-se estudar, ainda, a relevância das normas sobre interpretação contidas no Código Tributário Nacional, e a relação entre o direito tributário e os conceitos de direito privado.

## **2. Justificativa da relevância prática e do potencial inovador**

A concessão de diversos tipos de descontos é comum na prática comercial, de forma que os descontos concedidos representam parcela significativa da receita dos atacadistas e das indústrias. Ademais, a receita ou a receita bruta das empresas constitui a base de cálculo de uma série de tributos, como o PIS, a COFINS, a contribuição previdenciária sobre a receita bruta, e os tributos devidos no regime do lucro presumido e do simples nacional. Dessa forma, a repercussão tributária do tema é relevante, visto que o desfecho da questão poderá ter consequências consideráveis para a arrecadação da União e para a despesa tributária das empresas.

Adicionalmente, a matéria gera controvérsia na jurisprudência, sem ter se pacificado até o momento por um precedente vinculante do STF ou do STJ. Os critérios para a qualificação de descontos como incondicionais, neste sentido, são fonte de elevada incerteza da tributação e insegurança jurídica, na medida em que não existem parâmetros bem definidos para o contribuinte determinar sua conduta no que tange aos efeitos tributários dos diferentes tipos de descontos incondicionais que concede.

A esse respeito, ressalta-se que, conforme defende estudo da OCDE em conjunto com o FMI<sup>8</sup>, a incerteza da tributação, agravada por controvérsias como esta em exame, é considerada um fator de grande importância para as decisões das empresas relativas ao local de destinação de investimentos, especialmente para as multinacionais.

Assim, a pesquisa tem o potencial de fornecer parâmetros que permitam avaliar a legalidade da exclusão de diferentes tipos de descontos incondicionais da receita tributável, e de auxiliar na identificação dos meios de prova que devem ser aceitos para a demonstração do valor dos descontos incondicionais que tenham sido excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita.

### **3. Familiaridade com objeto da pesquisa**

Minha familiaridade com o objeto da pesquisa decorre da experiência na análise de descontos incondicionais concedidos por diversas empresas atacadistas e industriais, com vistas a identificar os riscos envolvidos na exclusão dos descontos da receita tributável. Além da atividade consultiva, atuei em processos judiciais e administrativos fiscais destinados à análise da incidência de PIS e COFINS sobre descontos incondicionais.

Tendo atuado preponderantemente na esfera administrativa, atendendo fiscalizações e defendendo autuações ou despachos decisórios, principalmente relacionadas a PIS e COFINS, obtive experiência na aplicação das normas referentes à tributação da receita, assim como na dinâmica de produção de prova no procedimento fiscalizatório e no processo administrativo contencioso.

### **4. Modelo de pesquisa**

---

<sup>8</sup> OCDE. Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-taxcertainty.htm>

A pesquisa buscará identificar, a partir da doutrina sobre o tema, decisões do CARF e decisões judiciais, as principais espécies de descontos concedidos na prática comercial.

Serão identificadas, além das normas sobre o tema, os posicionamentos emitidos pela Receita Federal do Brasil, pelo CARF e pelo Judiciário, a serem analisados de forma crítica com base em múltiplos métodos interpretativos.

Deve-se avaliar a influência da materialidade eleita pela Constituição na definição da competência tributária, assim como dos fundamentos econômicos desta opção, sobre a interpretação das normas que determinam tratamento tributário dos descontos incondicionais.

É relevante, por fim, conhecer o tratamento dado aos descontos incondicionais pela legislação de impostos sobre valor agregado de outros países, de modo a identificar a forma pela qual são dirimidos ou prevenidos conflitos semelhantes àqueles enfrentados no Brasil.

Como resultado, almeja-se a construção de uma visão crítica a respeito dos critérios a serem observados para a tributação ou não tributação de certos tipos de descontos através dos tributos incidentes sobre a receita. Objetiva-se, ainda, um conhecimento das decisões sobre o tema que permita ao contribuinte compreender os riscos envolvidos na exclusão de determinados descontos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita.

## **5. Quesitos**

1. Quais são os principais tipos de descontos comerciais concedidos?
2. Como se definir o conceito de desconto incondicional?
3. A pretensão de tributar certos tipos de descontos ultrapassa alguma possível limitação do direito tributário para alteração conceitos do direito privado, no que se refere aos conceitos de receita e desconto incondicional?
4. A obrigação de indicação do desconto incondicional em nota fiscal: (a) tem natureza de obrigação acessória? (b) poderia ter sido instituída por norma infralegal? (c) interfere na qualificação jurídica do desconto ou em seus efeitos tributários?
5. Quais são as formas cabíveis para a prova da concessão de descontos incondicionais para fins tributários?

## **6. Fontes de pesquisa e forma de acesso**

Serão analisadas as normas contábeis e da legislação tributária que influem na interpretação do conceito de receita e desconto incondicional para fins tributários, além das pertinentes normas de direito civil.

Serão consultadas soluções de consulta da RFB, acórdãos do CARF, e decisões judiciais que abordam o tema, tratando dos requisitos para a qualificação de descontos como incondicionais. Algumas das decisões a serem abordadas tratam dos efeitos tributários dos descontos para quem os recebe, e não para quem os concede, determinando os citados efeitos de acordo com a qualificação ou não dos descontos como incondicionais.

Na pesquisa bibliográfica, serão selecionados textos que abordam diretamente o tema dos descontos na legislação tributária, à luz da legislação do PIS e da COFINS e dos demais tributos que gravam o consumo. Serão explorados, adicionalmente, textos que tratam dos demais temas gerais de direito tributário relevantes para a análise do tema.

A doutrina contábil deverá contribuir para a compreensão da natureza dos descontos, as razões que os motivam, e sua relação com o conceito de receita. A consulta à doutrina estrangeira buscará permitir o conhecimento do estágio do debate dos descontos na tributação do consumo de outros países.

## **7. Indicação de literatura especializada e obras de referência**

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação Tributária (uma introdução metodológica). São Paulo: Malheiros, 2015.

BOZZA, Fábio Piovesan e outros. O tratamento do preço, do desconto e da condição no direito tributário. Revista Direito Tributário Atual nº 32. São Paulo: Dialética, 2014.

CANADO, Vanessa Rahal. PIS e COFINS: Regimes contábeis de reconhecimento de receitas, receitas financeiras e exclusões da base de cálculo, em SANTI, Eurico Marcos Diniz de; AMARAL, Gustavo da Silva; CANADO, Vanessa Rahal. (Coord.). Tributação do Setor Comercial. São Paulo: Saraiva, 2011.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, volume 1: teoria geral do direito civil. São Paulo: Saraiva, 2008.

GELBCKE, Ernesto Rubens e outros. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GUERREIRO, Reinaldo; GOUVÊA, Maria Aparecida; SANTOS, Ariovaldo dos. Aspectos estratégicos e econômicos da política de bonificação em quantidade de produto. RAE-Revista de Administração de Empresas, vol. 49, n. 1, jan-mar 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A bonificação e a base de cálculo do ICMS na substituição tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 186. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. Revista Dialética de Direito Tributário nº 134. São Paulo: Dialética, 2006.

MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: Dos Contratos e das Declarações Unilaterais de Vontade. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012

SCHVARTZMAN, Felipe. Desconto de Pontualidade e Clausula Penal: Como o Direito das Obrigações Pode Promover a Adimplência. Revista Brasileira de Direito Civil, Vol. 14, pp. 229-245-246. Disponível em <<http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/rvbsdirec14&div=12>>. Acesso em 12/09/2018.

PORTO, Eulálio. Base de Cálculo do ISS: Preço do Serviço e a Figura do Desconto (Condicionado e Incondicionado). Revista de Direito Tributário nº 123. Disponível em <<http://livros-e-revistas.vlex.com.br/vid/base-calculo-do-iss-593122942>>

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito tributário, São Paulo: Noeses, 2011.

TÔRRES, Heleno. Direito tributário e direito privado: autonomia privada; simulação; elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

## **8. Sumário Preliminar**

### Introdução

#### 1. Prática da concessão de descontos e bonificações

##### 1.1. Objetivos da prática de concessão de descontos e bonificações

##### 1.2. Causas dos descontos e bonificações declaradas nos contratos de fornecimento

##### 1.3. Classificação dos descontos

###### 1.3.1. Descontos concedidos no momento da venda

###### 1.3.2. Descontos concedidos após a venda

###### 1.3.3. Descontos concedidos mediante contraprestação

###### 1.3.4. Descontos que não demandam contraprestação

#### 2. Conceito jurídico de desconto incondicional

##### 2.1. Conceito de desconto incondicional formulado a partir do direito civil

