



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª
RF

Solução de Consulta nº 4.007 - SRRF04/Disit

Data 22 de abril de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. RECEITA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE AS PARTES.

Quaisquer alterações benéficas ao adquirente que modifiquem o preço ou a quantidade das mercadorias a serem entregues (inclusive a emissão de notas fiscais de mercadorias bonificadas, referenciadas a nota fiscal de venda distinta), não determinadas expressamente nas próprias notas fiscais de venda, devem ser tratadas apenas como desconto condicional, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

O recebimento de mercadorias sem custo, na forma de bonificação impassível de ser considerada como desconto incondicional, representa aumento do ativo do adquirente e receita a ser incluída na base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep. No caso de apuração pela sistemática não-cumulativa, a aquisição de referida também possibilita o desconto de créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo da contribuição.

A partir de julho de 2015, as receitas financeiras auferidas por pessoas que apuram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa estão sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015. A determinação sobre a natureza de receita financeira

de um desconto condicional depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 291 - COSIT, DE 13 DE JUNHO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 531 - COSIT, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 664 – COSIT, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I, art. Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, V, alínea “a”, art. 3º, inciso I, Lei nº 10.685, art. 27, § 2º. Dispositivos Infralegais: Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS DAS NOTAS FISCAIS DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. INCIDÊNCIA DE COFINS. SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. RECEITA FINANCEIRA. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO ENTRE AS PARTES.

Quaisquer alterações benéficas ao adquirente que modifiquem o preço ou a quantidade das mercadorias a serem entregues (inclusive a emissão de notas fiscais de mercadorias bonificadas, referenciadas a nota fiscal de venda distinta), não determinadas expressamente nas próprias notas fiscais de venda, devem ser tratadas apenas como desconto condicional, para fins de apuração da base de cálculo da Cofins.

O recebimento de mercadorias sem custo, na forma de bonificação impassível de ser considerada como desconto incondicional, representa aumento do ativo do adquirente e receita a ser incluída na base de cálculo para apuração da Cofins. No caso de apuração pela sistemática não-cumulativa, a aquisição de referida também possibilita o desconto de créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo da contribuição.

A partir de julho de 2015, as receitas financeiras auferidas por pessoas que apuram a base de cálculo da Cofins pela sistemática não cumulativa estão sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015. A determinação sobre a natureza de receita financeira de um desconto condicional depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 291 - COSIT, DE 13 DE JUNHO DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 531 - COSIT, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 664 – COSIT, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I, art. Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, V, alínea “a”, art. 3º, inciso I, Lei nº 10.685, art. 27, § 2º. Dispositivos Infralegais: Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º.

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

Relatório

Devidamente qualificada e representada, a petionária interpôs consulta relativa à forma de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Afirma ter por objeto social o comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria em geral e de higiene pessoal.
3. Aduz que os fornecedores das mercadorias que revende estipulam frequentemente “bonificações” e “descontos”, objetivando a redução do preço ou do valor total das aquisições realizadas pela consulente.

4. Esclarece que as aquisições são contratadas pela matriz, onde se localiza a central de compras, sendo os produtos entregues diretamente às filiais.

5. Informa que a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é majoritariamente realizada pela sistemática não cumulativa, mas que, no tocante às mercadorias adquiridas para revenda e sujeitas a bonificação, são estas sujeitas ao regime concentrado de apuração das contribuições, conforme dispõe a Lei nº 10.147, de 21.12.2000.

6. Argumenta que, nada obstante o fato de as bonificações recebidas na forma de mercadorias não constarem da mesma nota fiscal de compra e venda, todas as notas fiscais relativas a tais bonificações são referenciadas às notas fiscais de compra e venda que as ensejaram, situação distinta daquela abordada na Solução de Consulta RFB nº 291, de 13.06.2017, uma vez que a referência em tela implicaria dizer que a bonificação não está condicionada a evento futuro e incerto.

7. Declara que os eventuais descontos financeiros vinculados às aquisições de mercadorias são oferecidos à tributação mediante a sistemática cumulativa do PIS/Pasep, no percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), em respeito à impossibilidade de serem auferidos os créditos definidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30.12.2002.

8. Ressalta ainda que as bonificações e os descontos especificados têm por objetivo a redução do custo das mercadorias, pelo que são lançados contabilmente à conta Custo das Mercadorias Vendidas – CMV.

9. Ao final, questiona:

9.1 As bonificações em mercadorias recebidas em notas fiscais referenciadas às notas de vendas configuram doação?

9.2 Em se tratando de doação, as mercadorias recebidas em bonificação sujeitas a incidência monofásica, deverão sofrer nova incidência de PIS/Pasep?

9.3 Havendo a nova incidência de PIS/Pasep para as mercadorias bonificadas sujeitas à incidência monofásica (tributação na origem pela indústria) destinadas para revenda, a Consulente poderá se valer dos

créditos referentes a este lançamento para fins de apuração do PIS/Pasep (não cumulativo)?

9.4 Os produtos recebidos em bonificação, não sujeitos ao regime monofásico de tributação de PIS/PASEP, geram o direito de crédito de PIS/PASEP para fins de apuração do tributo devido no regime não-cumulativo?

9.5 Os descontos financeiros obtidos na aquisição de mercadorias para revenda, no regime da não cumulatividade terá alíquota de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) (regime monofásico) ou de 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) (regime cumulativo)?

10. É o relatório.

Fundamentos

11. Cabe salientar, inicialmente, que a consulta fiscal, disciplinada nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, arts. 88 a 103 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011, e na IN RFB nº 1.396, de 16.09.2013, destina-se a conferir interpretação uniforme e vinculante, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a dispositivos da legislação tributária que tenham sido objeto de questionamento por parte daqueles autorizados à sua formulação.

12. Desse modo, a consulta fiscal não se presta à ratificação ou à comprovação de fatos alegados pelo consulente, sendo as informações apresentadas pelos interessados tomadas apenas como hipóteses relativas à aplicação das normas tributárias.

13. Faz-se necessário observar também que a existência de soluções de consulta vinculantes, na forma da IN RFB nº 1.396, de 16.09.2013, implica o proferimento de decisão vinculada no mesmo sentido, consoante o art. 22 do ato normativo indicado.

14. Lado outro, considerando a divisão de questionamentos adotada pela consulente, as respostas seguirão idêntica ordem.

PRIMEIRO QUESTIONAMENTO (item 9.1)

15. O primeiro questionamento, que representa o foco central da dúvida trazida pela peticionária, refere-se a pergunta já abordada pela Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13.06.2017, e posteriores.

16. A solução de consulta referida esclarece dúvida exposta da seguinte forma:

Gostaríamos de saber se o recebimento de Bonificações em Mercadoria, não caracterizada como desconto incondicional, cujo CFOP de entrada para o estabelecimento receptor seja o “1.910 – Entrada de Bonificação Doação ou Brinde”, quando o NCM do produto recebido for tributado de PIS/COFINS de acordo com o CST ligado a ele por lei, sendo a natureza do registro contábil dessa operação “Receitas Operacionais”, o estabelecimento receptor dessa mercadoria deve pagar Pis/Cofins sobre essa bonificação na entrada por se tratar de uma “Receita de Bonificação” e na saída por se tratar de uma “Receita de Venda” ou somente na saída, ou seja, quando essas mercadorias forem vendidas? (grifou-se)

17. A solução citada informa que a definição de descontos incondicionais foi dada pela IN SRF nº 51, de 03.11.1978, nestes termos:

4. - A receita líquida de vendas é a receita bruta de vendas e serviços diminuída (...) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente.

(...)

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

18. Posteriormente, traz à baila o Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15.06.1982, o qual detalha a situação em que a bonificação poderia ser considerada como desconto incondicional:

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

(...)

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

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

19. Diante disso, um dos pontos fixados na consulta foi o seguinte:

bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação à operação de venda, são consideradas receita de doação para a recebedora dos produtos (donatária), incidindo a

Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre o valor de mercado desses bens;

20. Constatou-se, noutra volta, que a Solução de Consulta Cosit nº 380, de 23.08.2017, após declarar vinculação parcial à já mencionada Solução de Consulta Cosit nº 291, de 2017, adotou o seguinte posicionamento:

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 e da Cofins, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

21. Igualmente, sobressai da solução de consulta Cosit de nº 380, de 2017, trecho utilizado em sua fundamentação que, ecoando decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, assim dispõe:

Conforme assinala o Acórdão nº 3302-002.119, publicado em 26 de julho de 2013, e prolatado pelo CARF, os descontos concedidos pelo fornecedor da mercadoria após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão, inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial de qualquer das partes envolvidas, representam uma despesa sua (desconto condicional) e uma receita do adquirente da mercadoria.

(grifei)

22. Neste passo, é necessário observar que a Nota Fiscal emitida em decorrência de saída de mercadorias objeto de operação de compra e venda é também documento comprobatório da operação subjacente, conforme se depreende, entre outros, do seguinte exemplo, extraído do Ajuste Sinief 7, de 30.09.2005:

Ajuste Sinief 7, de 2005

Cláusula primeira Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de

Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em substituição

(...)

*§ 1º Considera-se Nota Fiscal Eletrônica - NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, **com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.***

23. Verifica-se que mesmo a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza também determina a vinculação da Nota Fiscal à operação de venda, para fins probatórios, conforme a leitura dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.846, de 21.01.1994:

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

(...)

Art. 2º Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

24. Assim, nas transações de natureza comercial em geral, é a nota fiscal documento com força probante, reconhecida pela legislação tributária, isto é, no caso específico tratado, **ela encerra a presunção de que os dados relativos a uma operação de venda, sob as perspectivas de preço, quantidade estão ali corretamente determinados.**

25. Desse modo, o conceito de desconto incondicional delimitado na IN SRF nº 51, de 03.11.1978, e no Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15.06.1982, **ao referir expressamente à necessidade de que o desconto conste da nota fiscal de venda e que não dependa de evento posterior, não tem condão de arbitrariedade, já que, sendo a nota fiscal documento comprobatório de uma determinada operação de compra e venda, faz-se**

necessário que dela constem todas as informações relacionadas a preço e quantidade acertadas pelas partes.

26. Por essa razão, quaisquer modificações que interfiram no preço ou na quantidade, lançadas em documento fiscal distinto daquele que dá suporte a uma operação de venda determinada, não podem, **salvo exceções pontuais que possam constar expressamente da legislação tributária incidente**, ser tratadas do mesmo modo que as informações lançadas no documento original, pelo que configuram, para fins da legislação tributária federal, alteração superveniente.

SEGUNDO QUESTIONAMENTO (item 9.2)

27. A dúvida subsequente diz respeito ao tratamento tributário decorrente do recebimento de bonificação em mercadorias, enquadrado como doação, quando as mercadorias doadas estão sujeitas à incidência monofásica das contribuições em tela.

28. É fácil perceber que a Lei nº 10.147, de 2000, ao tratar, em seu art. 1º, caput e inciso I, alínea “b”, da incidência monofásica de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, restringe essa forma de tributação às pessoas jurídicas que procedam à sua industrialização ou importação.

29. Paralelamente, verifica-se que a alíquota zero, de que trata o art. 2º do mesmo diploma legal, aplica-se somente à receita bruta **de venda de produtos** que tenham sofrido tributação segundo a sistemática concentrada do mesmo art. 1º, inciso I da Lei nº 10.147, de 2000.

30. Contudo, a tributação concentrada ou monofásica incide apenas sobre a receita de venda do importador ou industrializador, ao passo que a entrega de mercadorias em bonificação ou doação não configura fato gerador das contribuições em tela. Portanto, será inaplicável às mercadorias recebidas pela consulente a título de bonificação ou doação a regra do art. 2º do multicitado ato normativo.

31. Prosseguindo, tem-se, no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977, a definição de receita bruta incorporada pelos diplomas que regem a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa, art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

32. No caso em tela, o recebimento gratuito de mercadorias, isto é, de bens vinculados à atividade principal da pessoa jurídica e destinados à revenda, enquadra-se na hipótese elencada no inciso IV do referido dispositivo do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

33. O tratamento de tais recebimentos pode ser compreendido mediante a leitura da Resolução CFC 1.374/11, que porta os critérios para o reconhecimento de receitas:

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/46, alterado pela Lei n.º 12.249/10,

RESOLVE:

Art. 1º Dar nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, tendo em vista a edição do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que tem por base *The Conceptual Framework for Financial Reporting* (IASB – BV 2011 Blue Book).

Art. 2º Revogar a Resolução CFC nº 1.121/08, publicada no D.O.U., Seção I, de 1/4/08.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2011.

(...)

Reconhecimento de receitas

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado **quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade**. Isso significa, na prática, que o **reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos** ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

(grifei)

34. Assim, é fora de dúvida que o recebimento de mercadorias em bonificação que não possa ser enquadrado no conceito de descontos incondicionais, conforme definido na resposta ao questionamento 9.1, deve ser tratado como receita tributável, incidindo contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculadas pela sistemática à qual o contribuinte esteja vinculado.

35. Noutra vertente, constata-se a similaridade entre a situação trazida pela petionária e aquela relatada na Solução de Consulta Cosit nº 531, de 18.12.2017.

36. A solução referida esclareceu que os descontos condicionais ofertados pelo vendedor não seriam passíveis de exclusão da base de cálculo prevista no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e no dispositivo igualmente posicionado da Lei nº 10.833, de 2003.

37. Concluiu aquele SC que tais descontos configurariam receita por representarem ingresso de benefício econômico decorrente de redução do montante devido a fornecedores (redução do passivo).

38. No caso presente, em sentido inverso, o recebimento de mercadorias sem custo, quando tal operação não for passível de enquadramento como desconto incondicional, representa vantagem econômica para o beneficiário, sendo traduzida em aumento do ativo.

39. Vale apontar também o fundamento contido na Solução de Consulta Cosit nº 380, de 2017, o qual referencia a Solução de Consulta Cosit nº 291, de 2017, nos seguintes termos:

*Dela [da Solução de Consulta Cosit nº 291, de 2017] se conclui que as bonificações em mercadorias que atendam aos requisitos definidores de desconto incondicional, nos termos estabelecidos pela IN SRF nº 51, de 1978 (item 4.2) estão excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. **Diferentemente, no caso de doações, em***

relação ao donatário, haverá a incidência de ditas contribuições tanto no ato do recebimento da mercadoria quanto no momento de sua venda; já em relação à empresa doadora, as bonificações em mercadorias entregues gratuitamente por não configurarem auferimento de receita, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por ela devidas.

TERCEIRO QUESTIONAMENTO (item 9.3)

40. Indaga a consultante, em sequência, se, na hipótese de recebimento de mercadorias em bonificação, sujeitas à incidência monofásica, a revendedora poderá *se valer dos créditos referentes a este lançamento para fins de apuração do PIS/Pasep (não cumulativo)*.

41. Como já respondido acima, as mercadorias referidas no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que não tenham sido objeto de venda por parte de industrializadores ou importadores, não se enquadram na sistemática monofásica de incidência das contribuições ora tratadas. Noutra volta, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, assim reza:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos

ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 17. No cálculo do crédito de que tratam os incisos do caput, poderão ser considerados os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 19. Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

42. Dessarte, considerando que a contribuinte deve reconhecer a receita vinculada ao aumento do ativo, em contrapartida ao custo da mercadoria recebida em bonificação e não passível de ser considerada como desconto incondicional (vale dizer, a mercadoria está sujeita ao pagamento de contribuição), poderá ser descontado também crédito relacionado ao esse mesmo valor na apuração da base de cálculo das contribuições sujeitas à sistemática não cumulativa, inexistindo vedação legal para tanto.

43. Por fim, cabe observar que as conclusões emanadas da Solução de Consulta Cosit nº 664, de 27.12.2017, dizem respeito à impossibilidade de o adquirente, beneficiário de descontos incondicionais na forma de bonificação em mercadorias (situação que, como fartamente pontuado, toca às bonificações incluídas na própria nota fiscal de venda de independentes de evento futuro), descontar crédito em relação a tais bens. Desse modo, aquela conclusão não é aplicável à questão tratada neste passo.

QUARTO QUESTIONAMENTO (item 9.4)

44. Ao final, pergunta a interessada sobre a alíquota aplicável aos descontos financeiros obtidos na aquisição de mercadorias para revenda.

45. Considerando que o tema já foi especificamente tratado pela Solução de Consulta Cosit nº 531, de 2017, cabe aqui transcrever o trecho aplicável daquele ato interpretativo vinculante:

DA NATUREZA DA RECEITA DECORRENTE DO DESCONTO CONDICIONAL OBTIDO

20. Verificou-se que as receitas decorrentes dos descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no âmbito do regime não cumulativo (uma vez que a consulente se encontra submetida a esse regime) e que as referidas receitas não estão sujeitas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

21. Cumpre analisar, a seguir, a aplicabilidade do Decreto nº 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

22. Cabe registrar, inicialmente, que a legislação tributária havia estabelecido alíquota zero sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das contribuições:

Decreto nº 5.442, de 2005 (revogado pelo Decreto nº 8.426, de 2015):

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

23. Posteriormente, entrou em vigor o Decreto nº 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas das contribuições sobre as referidas receitas financeiras:

Decreto nº 8.426, de 2015:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

24. ***Verifica-se que, desde 1º de julho de 2015, as receitas financeiras auferidas pelas pessoas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições – como é o caso da consulente – encontram-se sujeitas à incidência das alíquotas de que trata o Decreto nº 8.426, de 2015.***

25. Com efeito, embora as receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos se encontrem submetidas à alíquota zero (tributação concentrada), as receitas financeiras auferidas pela consulente (submetida à apuração não cumulativa das contribuições) encontram-se sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015.

26. **Não significa dizer que os descontos condicionais obtidos pela empresa possam configurar, em qualquer caso, receitas financeiras.**

27. *Tratando-se de desconto condicional obtido, a determinação da natureza da receita auferida depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre a consulente e seus fornecedores, nos termos das condições contratuais pactuadas, já que os descontos obtidos podem decorrer de acordo comercial que pretenda compensar o adimplemento antecipado do valor por ela devido ou oferecer compensação por metas alcançadas, reembolso de despesas com propagandas e promoções ou bonificações para custeio, dentre outros.*

28. *O referido entendimento pode ser corroborado pelo Acórdão nº 9303-003.810, de 26 de abril de 2016, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de onde se extraem importantes conclusões:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

*As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. **Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.***

(...)

Noutro giro, levando em consideração que foi exposto anteriormente, quando da descrição das bonificações, não consigo enxergar que se esteja diante de uma receita financeira.

*Note-se, quanto a essa matéria, que recorrente sustenta insuficiência da amostragem, mas não trouxe aos autos qualquer informação de outros fornecedores que pudessem infirmar as conclusões do Fisco **acerca da inocorrência de antecipação de pagamentos capazes de gerar um desconto financeiro.** Todas as bonificações, pelo menos pelo que consta dos autos, dizem respeito às rubricas já descritas anteriormente, que correspondem a descontos comerciais, concedidos em razão do cumprimento de obrigações assumidas.*

*É verdade que o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras, mas, evidentemente, está a se referir aos descontos financeiros, **concedidos em razão de uma contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento.***

Como é cediço, um dos pontos de partida para a interpretação sistemática, é a contextualização do dispositivo interpretado.

Se o mencionado art. 373 do RIR está inserido na Subseção I (Receitas e Despesas Financeiras) da Seção IV (Outros Resultados Operacionais), é nesse contexto que deve ser levada a efeito sua interpretação.

Assim sendo, o fato de o legislador mencionar os descontos dentre as receitas financeiras enquadráveis em Outros Relatórios Operacionais não transforma todo e qualquer desconto em receita financeira, mas, exclusivamente, define de que forma se dará a sua tributação. (grifado)

29. Tendo em vista que a consulta não descreve as condições estabelecidas em contraprestação à obtenção de descontos, cabe à consulente verificar a natureza das referidas receitas, a fim de aplicar as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, ou as demais alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo de incidência das contribuições.

46. Assim como descrito na supracitada Solução de Consulta Cosit nº 531, de 2017, a interessada na presente solução não esclareceu qual seria a origem do suposto desconto financeiro. Dessarte, ainda que tais descontos sejam tributáveis, conforme detidamente explicado pela SC referida, a tributação de tais receitas mediante as alíquotas estabelecidas pelo Decreto nº 8.426, de 2015, é condicionada à demonstração da natureza específica financeira de tal receita.

Conclusão

47. Do acima exposto, conclui-se que:

47.1 quaisquer alterações benéficas ao adquirente que modifiquem o preço ou a quantidade das mercadorias a serem entregues (inclusive a emissão de notas fiscais de mercadorias bonificadas, referenciadas a nota fiscal de venda distinta) não determinadas expressamente nas próprias notas fiscais de venda, devem ser tratadas apenas como desconto condicional, para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

47.2 o recebimento de mercadorias sem custo, na forma de bonificação impassível de ser considerada como desconto

incondicional, representa aumento do ativo do adquirente e receita a ser incluída na base de cálculo para apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No caso de apuração pela sistemática não-cumulativa, a aquisição de referida também possibilita o desconto de créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo da respectiva contribuição.

47.3 A partir de julho de 2015, as receitas financeiras auferidas por pessoas que apuram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não cumulativa estão sujeitas às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015. A determinação sobre a natureza de receita financeira de um desconto condicional depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes.

assinatura digital

Ricardo Rocha de Holanda Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta nº 291 - Cosit, de 13 de junho de 2017, à Solução de Consulta nº 531 - Cosit, de 18 de dezembro de 2017, e à Solução de Consulta nº 664 - Cosit, de 27 de dezembro de 2017, consoante o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Publique-se, nos termos do art. 27 do ato normativo já referido, e dê-se ciência ao consulente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit04