



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	99.001 – COSIT
DATA	6 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NÃO INCLUSÃO NA NOTA FISCAL DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA. VENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação à operação de venda, configuram descontos condicionais, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

Quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Cofins, uma vez que não houve pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica, como preconiza o regime não cumulativo. Além disso, não houve revenda de bens para que surja o direito ao desconto de créditos, tal como determina o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, mas uma venda de mercadorias adquiridas por doação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 202, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NÃO INCLUSÃO NA NOTA FISCAL DE VENDA. DESCONTO CONDICIONAL. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA. VENDA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação à operação de venda, configuram descontos condicionais, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica

recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

Quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que não houve pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica, como preconiza o regime não cumulativo. Além disso, não houve revenda de bens para que surja o direito ao desconto de créditos, tal como determina o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, mas uma venda de mercadorias adquiridas por doação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 202, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º e 3º; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Afirma ser sociedade empresária dedicada ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercado), sujeitando-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime da não cumulatividade, disciplinado pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Menciona que, por conta do exercício de suas atividades, frequentemente recebe bonificações em mercadorias de seus fornecedores, as quais, na grande maioria dos casos, não são incluídas em nota fiscal de vendas.

4. Diz que, de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017, as bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, não indicadas em nota fiscal de venda, são entendidas como desconto condicional, devendo ser consideradas receita de doação para a pessoa jurídica adquirente dos produtos (consulente) e compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

5. Acrescenta, então, que as referidas bonificações por ela recebidas são reconhecidas contabilmente como “Receitas de Bonificação”, sendo incluídas na base de cálculo das mencionadas contribuições.

6. Assim, diz apresentar dúvidas sobre o correto tratamento tributário a ser dado na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de recebimento de mercadorias

em bonificação, não vinculadas em nota fiscal de compra e venda, e, em seguida, formula as seguintes perguntas:

- a) *Em se tratando de mercadorias recebidas em bonificação, não caracterizadas como descontos incondicionais, tais receitas devem compor a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS pela Consulente, enquanto recebedora dessas mercadorias?*
- b) *Por fim, as mercadorias recebidas em bonificação, não caracterizadas como descontos incondicionais, geram direito de crédito na apuração das contribuições ao PIS e COFINS pelo regime da não cumulatividade?*

FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

9. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade do que foi relatado.

10. Observa-se que, em sua exposição, a consulente não apresentou o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, conforme disciplinado na IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 13, II, apenas fez referência genérica às Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não mostra a existência de qualquer obscuridade da legislação que suscite uma dúvida na sua interpretação, o que resultaria na ineficácia da consulta nos termos do art. 27, II, da citada Instrução Normativa. Não obstante, a referência à Solução de Consulta Cosit nº 291, de 2017, e as questões formuladas levam ao entendimento de que sua dúvida diz respeito à determinação da base de cálculo e da possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, arts. 1º e 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, implicando ser possível sua análise, o que será feito a seguir.

Das mercadorias recebidas em bonificação

11. Em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias sem vinculação a uma operação de venda, houve a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017, mencionada pela consulente em sua exposição e cujo entendimento, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, possui efeito vinculante no âmbito desta RFB. A seguir, transcrevem-se trechos da SC Cosit nº 291, de 2017, pertinentes ao caso em análise:

SC COSIT Nº 291, DE 2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DOAÇÃO. VENDA. INCIDÊNCIA.

Bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receita de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep sobre o valor de mercado desses bens.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

(...)

Fundamentos

(...)

7. *Conforme relatado, o objeto da consulta consiste em dirimir dúvida acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o **recebimento de bonificações em mercadorias não enquadradas como descontos incondicionais.***

8. *Na sistemática não cumulativa, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida pelo art. 1º a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins, pelo art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O § 3º, V, “a”, do art. 1º de ambos os diplomas normativos permite a exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores referentes a vendas canceladas e a descontos incondicionais concedidos, nos termos abaixo:*

Lei nº 10.637, de 2002

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 2014)

(...)

§ 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;

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º 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 2014)

(...)

§ 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;

8.1. A expressão “descontos incondicionais” foi conceituada pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978:

IN SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978

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.

9. A “bonificação em mercadorias” é termo conceituado no campo comercial como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, diminuindo o preço da mercadoria ou entregando quantidade maior do que a contratada. No entanto, sob certas condições, pode também assumir a feição de doação. Assim, o termo “bonificação” abrange “descontos incondicionais”, porém tem natureza mais ampla, conforme pode se verificar de decisão da

Administração Tributária Federal através do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 15 de junho de 1982:

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.

*9.1. Depreende-se do supracitado Parecer que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Tais mercadorias enquadram-se no **conceito de doação** estabelecido pelo atual Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), in verbis:*

Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

9.2. A repercussão tributária de uma doação recebida foi de há muito esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, a saber:

3. AVALIAÇÃO DAS DOAÇÕES

3.1 – Sendo a doação uma liberalidade, - quer seja a pecuniária, quer seja em espécie -, para o donatário o custo de aquisição do bem é aparentemente inexistente, ou então, o equivalente às despesas originadas de sua posse e propriedade. Na realidade, entretanto, o custo de aquisição do bem doado é o seu preço corrente de mercado, isto é, o equivalente em moeda que seria obtido pelo donatário caso alienasse o bem. Daí, porque o donatário dele aufere uma receita, a qual deve integrar os seus resultados não-operacionais, decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio, não importando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas ...

10. Logo, **os ativos recebidos em doação**, que devem ser avaliados pelo valor de mercado, configuram-se como receitas auferidas pela pessoa jurídica e devem compor a base de cálculo das contribuições em apreço, por força dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

BENS RECEBIDOS EM DOAÇÃO E POSTERIORMENTE VENDIDOS

11. Quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a pessoa jurídica uma receita de vendas, haverá novo fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do já mencionado arts. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, as contribuições incidirão normalmente sobre essas receitas.

12. Do texto acima, destaca-se que:

12.1 as mercadorias recebidas gratuitamente, como bonificações, a título de mera liberalidade, sem vinculação a uma nota fiscal de venda, não se caracterizam como descontos incondicionais, mas enquadram-se no conceito de doação, nos termos do art. 538 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil –, e configuram receitas auferidas pela pessoa jurídica adquirente;

12.2 essas receitas devem compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

12.3 a posterior venda das mercadorias recebidas em bonificação gera receita para a pessoa jurídica, ocorrendo novo fato gerador das mencionadas contribuições, nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Análise da possibilidade de créditos sobre mercadorias recebidas em bonificação

13. Em relação ao desconto de créditos da base de cálculo das contribuições em testilha, houve a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio Solução de Consulta Cosit nº 202, de 14 de dezembro de 2021, cujo entendimento, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, possui efeito vinculante no âmbito desta RFB. A seguir, transcrevem-se trechos da SC Cosit nº 202, de 2021, pertinentes ao caso em análise:

15. *As hipóteses de desconto de créditos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são taxativas e encontram-se relacionadas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o qual se reproduz na parte relacionada à questão em análise:*

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 Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)

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.

16. Do texto legal acima, verifica-se que o direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ocorre quando da aquisição de bens para revenda, sujeitos ao pagamento da contribuição, de pessoa jurídica domiciliada no País, sendo sua apuração determinada pela aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

17. No caso descrito pela consulente em que recebe bonificação na forma de mercadorias em documento fiscal próprio, ou seja, adquiridas sem vinculação a uma operação de venda, não obstante as mercadorias terem sido adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País, a respectiva aquisição pela consulente não gerou pagamento das contribuições pelo fornecedor, não caracterizou uma operação de compra e venda, mas de doação.

18. Assim, ao realizar a venda dos bens recebidos em doação, não há créditos a serem descontados do cálculo das referidas contribuições, uma vez que não houve pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica, como preconiza o regime não cumulativo. Da mesma forma, não houve revenda de bens para que surja o direito ao desconto de créditos, tal como determina o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, mas uma venda de mercadorias adquiridas por doação.

19. Esse também o entendimento proferido no Acórdão nº 14-104.416 – 14ª Turma da DRJ/RPO, de 20 de janeiro de 2020, cujo trecho pertinente ao tema em análise transcreve-se:

ACÓRDÃO nº 14-104.416 – 14ª TURMA DA DRJ/POR:

[...], a aquisição das mercadorias se deu a título gratuito, mediante bonificação – operação que por não consistir em receita auferida pelo fornecedor, não gera incidência das contribuições. Em decorrência, não há que se falar em hipótese de

creditamento, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das precitadas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

20. Por fim, é imperioso ressaltar que nos casos em que a consulente recebe bonificações na forma de mercadorias no mesmo documento fiscal, vinculadas à operação de venda, que sejam caracterizadas como descontos incondicionais (conforme critérios acima descritos), ocorre a exclusão da base de cálculo das contribuições desses valores, por força do disposto no art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

21. Portanto, ao realizar a venda dos bens recebidos em bonificações na forma de mercadorias no mesmo documento fiscal, vinculadas à operação de venda, caracterizadas como descontos incondicionais, também não há créditos a serem descontados do cálculo das referidas contribuições, haja vista não ter ocorrido o pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica, conforme determina o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

14. Dessa forma, pelos excertos acima colacionados, resta claro que não ocorre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da venda dos bens recebidos em bonificação na forma de mercadorias, haja vista que não houve o pagamento das contribuições em etapas anteriores por outra pessoa jurídica, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

15. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a à Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017 e à Solução de Consulta Cosit nº 202, de 14 de dezembro de 2021, e informa-se à consulente que:

16. bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, configuram descontos condicionais, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre o valor de mercado desses bens; e

17. quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas com base no regime não cumulativo, uma vez que não houve pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica, como preconiza o regime não cumulativo. Além disso, não houve revenda de bens para que surja o direito ao desconto de créditos, tal como determina o inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2002, mas uma venda de mercadorias adquiridas por doação.

Assinatura digital

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

PROCESSO [Clique aqui para inserir o texto](#)

SOLUÇÃO DE CONSULTA 99.001 – COSIT

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta Vinculada nos termos do art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri - Substituto