



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	37 – COSIT
DATA	9 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS. VENDAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS. DOAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. ALÍQUOTAS.

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 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 da referida contribuição.

O donatário das bonificações recebidas nas condições acima descritas não poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos produtos recebidos, visto que não há previsão legal para tal creditamento.

A revenda de produtos indistintamente sujeitos ao regime monofásico ou não monofásico, recebidos em bonificação nas condições acima descritas, deve ser tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota padrão do regime de apuração não cumulativa (1,65%), não se aplicando na revenda a alíquota zero relativa aos produtos sujeitos ao regime monofásico, dado que não há concentração nessa cadeia, tampouco desoneração prevista em lei das etapas seguintes à bonificação.

Fica reformada parcialmente a SCV SRRF04/Disit nº 4.007, de 22 de abril de 2020, nos seus itens 40 a 43.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 664, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 2 DE JANEIRO DE 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, 2002, art. 1º, § 3º, V, “a”, art. 3º, § 2º II; Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, inciso IV; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2; Parecer CST/SIPR nº 1.386/82.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES DE MERCADORIAS. VENDAS. NOTAS FISCAIS DISTINTAS. DOAÇÃO. REGIME MONOFÁSICO. ALÍQUOTAS.

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 Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Cofins, na forma da legislação geral da referida contribuição.

O donatário das bonificações recebidas nas condições acima descritas não poderá descontar créditos da Cofins em relação aos produtos recebidos, visto que não há previsão legal para tal creditamento.

A revenda de produtos indistintamente sujeitos ao regime monofásico ou não monofásico, recebidos em bonificação nas condições acima descritas, deve ser tributada pela Cofins à alíquota padrão do regime de apuração não cumulativa (7,6%), não se aplicando na revenda a alíquota zero aos produtos sujeitos ao regime monofásico, dado que não há concentração nessa cadeia, tampouco desoneração prevista em lei das etapas seguintes à bonificação.

Fica reformada parcialmente a SCV SRRF04/Disit nº 4.007, de 22 de abril de 2020, nos seus itens 40 a 43.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 664, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 2 DE JANEIRO DE 2018.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 16 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, V, “a”, art. 3º, § 2º, II; Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, inciso IV; IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2; Parecer CST/SIPR nº 1.386/82.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica identificada em epígrafe formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sobre interpretação da legislação tributária, no rito da Instrução

Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, atualmente disciplinada pela IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

2. A consulta versa, em síntese, sobre a aplicação, no regime de apuração não cumulativa, da legislação da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em relação ao recebimento em bonificação de mercadorias (sujeitas ou não à tributação concentrada).

3. A consulente informa que exerce atividades econômicas de “comércio atacadista de medicamentos, produtos farmacêuticos, cosméticos, produtos de perfumaria, produtos de higiene pessoal, e o comércio de mercadorias em geral típicos dos atualmente comercializados em drogarias e farmácias” e que se submete ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real, encontrando-se sujeita ao regime de apuração não cumulativa quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

4. Explica que, em decorrência da diversidade das atividades econômicas, auferir tanto receitas de revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (alíquota zero de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000), quanto receitas de revenda de produtos sujeitos à tributação normal das contribuições (alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003).

5. Observa que, na dinâmica das relações comerciais com seus fornecedores, é comum que estes concedam **ajustes de preços** através da **bonificação de mercadorias** e que, por esse meio, os fornecedores ajustam os preços da operação. Assim, de acordo com a peticionante, as bonificações possuiriam natureza de descontos incondicionais.

6. Destaca que os fornecedores, adotando a diretriz da “inexistência de receita”, não recolhem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre as mercadorias entregues em bonificação à consulente.

7. Explica que as bonificações são entregues através de nota fiscal autônoma, mas devidamente vinculadas e referenciadas às notas fiscais de venda das mercadorias tributadas.

8. Na sequência, remete à Solução de Consulta nº 4.007/2020 – SRRF04/Disit, afirmando que ela trouxe alguma luz para as questões, mas que é necessária segurança jurídica para a Consulente, já que lacunas teriam restado mantidas.

9. Ao final, formula os seguintes quesitos:

- a) *As mercadorias recebidas em bonificação – em nota fiscal própria, separada das vendas, mas a estas vinculadas e referenciadas –, e não tributadas pelos Fornecedores pelo PIS/Cofins, deverão ser tributadas pelo PIS/Cofins não-cumulativo pela Consulente a título de “demais receitas auferidas”? Mesmo tratando-se de vantagem econômica, com natureza de redução de custos?*
- b) *Sendo exigido a tributação das bonificações acima, qual o “formato tributário” deverá ser aplicado às mercadorias recebidas em bonificação e não submetidas ao sistema monofásico de PIS/Cofins? Neste caso aplicar-se-ia o “formato tributário” da Consulente (qual seja,*

PIS/Cofins não-cumulativos), com aplicação das alíquotas totais de 9,25% (Lei 10.637, art. 2º; Lei 10.833, art. 2º)?

- c) Sendo afirmativo a questão “a”, qual o “formato tributário” deverá ser aplicado às mercadorias recebidas em bonificação e submetidas ao sistema monofásico de PIS/Cofins? Neste caso aplicar-se-ia o “formato tributário” da Consulente (qual seja, PIS/Cofins não-cumulativos), com aplicação das alíquotas totais de 9,25% (Lei 10.637, art. 2º; Lei 10.833, art. 2º), ou o “sistema monofásico” da Lei nº 10.147/2000, art. 1º (com alíquotas de 12% e/ou 12,5%, art. 1º, I, “a” e “b”)?*
- d) As vendas dos “produtos não monofásicos” recebidas em bonificação se submetem ao PIS/Cofins não-cumulativo aplicável às operações da Consulente (9,25%)? E a venda de “produtos monofásicos” recebidos em bonificação?*
- e) Ocorrendo a tributação de PIS/Cofins das mercadorias “recebidas em bonificação” pela própria Consulente, com posterior tributação de PIS/Cofins na venda, a Consulente estaria autorizada a aproveitar créditos de PIS/Cofins das mercadorias recebidas em bonificação, nos termos da Lei 10.637, art. 3º, e Lei 10.833, art. 3º? Inclusive de “produtos monofásicos”?*
- f) Na Solução de Consulta nº 4.007/2020 – SRRF04/Disit, a autoridade fiscal reconheceu o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins não-cumulativos diante das mercadorias recebidas em bonificação, e tributadas pela beneficiária?*

10. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

FUNDAMENTOS

11. Inicialmente, convém destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao contribuinte que apresenta à Administração Tributária dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções.

12. De salientar ainda que compete ao sujeito passivo analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da interpretação dada pela RFB ao caso concreto, não se prestando, portanto, este instituto para convalidar ou invalidar informações apresentadas pelo consulente (artigo 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013).

13. A disciplina geral da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa é prevista na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. As alíquotas modais das duas contribuições estão previstas no art. 2º das duas leis, qual sejam, 1,65% e 7,6%, respectivamente.

14. A tributação concentrada é técnica que aplica as alíquotas majoradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em um ou dois elos de uma cadeia produtiva, enquanto aplica a alíquota zero nas outras etapas. Esse é o caso da tributação dos produtos previstos no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

(...)

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

15. A consulente revende tanto mercadorias recebidas em bonificação sujeitas à tributação concentrada quanto mercadorias recebidas em bonificação sujeitas à tributação normal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Questiona então sobre a tributação no recebimento e na revenda das mercadorias recebidas em bonificação, bem como sobre o aproveitamento de créditos sobre a entrada dessas mercadorias.

16. Acerca da tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins das mercadorias recebidas em bonificação, tanto no recebimento quanto na posterior revenda, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 16 de junho de 2017 (inteiro teor encontra-se disponível no site da Secretaria Especial da Receita Federal (RFB) na internet (<https://www.gov.br/receitafederal>)), que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17. Os trechos relativos ao presente caso estão reproduzidos abaixo:

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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 Cofins sobre o valor de mercado desses bens.

A receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Cofins, na forma da legislação geral das referidas contribuições.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º e art. 3º, §2º, II; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

(...)

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 auferir 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.*

18. Quanto à possibilidade de apuração de créditos no recebimento em bonificação de mercadorias, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 664, de 27 de dezembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 2 de janeiro de 2018 (inteiro teor encontra-se disponível no site da Secretaria Especial da Receita Federal (RFB) na internet (<https://www.gov.br/receitafederal>), que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

19. Os trechos relevantes para a solução do presente feito são os seguintes:

SC Cosit nº 664, de 2017.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO INCONDICIONAL. CRÉDITO.*

As bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Nesta hipótese, não há amparo legal para exclusão da base de cálculo da Cofins do adquirente (recebedor das bonificações), mas somente do fornecedor.

O adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações, visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento de Cofins pelo fornecedor.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, V, “a”, art. 3º, § 2º, II; Parecer CST/SIPR nº 1.386/82.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO INCONDICIONAL. CRÉDITO.

As bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da nota fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Nesta hipótese, não há amparo legal para exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep do adquirente (recebedor das bonificações), mas somente do fornecedor.

O adquirente não poderá descontar crédito em relação a produtos havidos por bonificações, visto que a aquisição desses produtos ocorre a título gratuito, não havendo pagamento de Contribuição para o PIS/Pasep pelo fornecedor.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, V, “a”, art. 3º, § 2º, II; Parecer CST/SIPR nº 1.386/82.

(...)

Fundamentos

(...)

7. *No que tange ao regime de apuração não cumulativa, cabe inicialmente destacar que não integram as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas pertinentes aos descontos incondicionais concedidos, nos termos do art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.*

8. *Entretanto, a exclusão dos descontos incondicionais somente é admitida, por óbvio, às pessoas jurídicas vendedoras (fornecedores), ou seja, àquelas que concedem tais descontos. Daí a previsão legal de os descontos incondicionais concedidos poderem ser excluídos da receita bruta de venda. Não há previsão legal nem tampouco amparo lógico que permita ao adquirente de mercadorias, seja sobre a forma de compra ou de bonificação, excluir de vendas futuras os valores de descontos obtidos.*

9, *Corroborando esse entendimento o item 4.2 da vigente Instrução Normativa SRF nº 51, de 03 de novembro de 1978, segundo o qual os 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.*

10. Observe-se que a Administração Tributária Federal também já se pronunciara oficialmente a respeito da “bonificação”, por meio do Parecer CST/SIPR nº 1.386, 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 IN SRF nº 51/78 como descontos incondicionais. (...). Todavia, como pretende a consulente bonificar o cliente, entregando quantidade maior do que a estipulada, necessário se torna, para que como promoção se enquadre, em termos legais, que a operação se transforme em parcela redutora do preço de venda, para que se caracterize, então, o desconto incondicional. 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 moeda corrente o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em moeda corrente, 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.”

11. As bonificações assim definidas significam, nessas condições, parcelas redutoras do custo de aquisição (descontos incondicionais), e não representam receita, na apuração das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas concedentes. Já o adquirente (recedor das bonificações) deverá registrar no seu estoque o valor líquido, correspondente ao valor bruto das compras menos os descontos incondicionais obtidos, segundo o princípio contábil do custo como base do valor.

12. Consequentemente, cabe frisar que o pleiteante não poderá descontar créditos em relação aos produtos havidos por bonificações, nas condições aludidas, visto que a aquisição desses produtos se deu a título gratuito, não havendo pagamento das contribuições nessa obtenção (ex vi do art. 3º, § 2º, II, das precitadas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003). Como explanado, o valor registrado no estoque é líquido dos descontos obtidos, uma vez que as mercadorias foram adquiridas gratuitamente sob a forma de bonificação.

20. Passa-se à análise dos quesitos.

21. **Primeiro Quesito:**

As mercadorias recebidas em bonificação – em nota fiscal própria, separada das vendas, mas a estas vinculadas e referenciadas –, e não tributadas pelos Fornecedores pelo PIS/Cofins, deverão ser tributadas pelo PIS/Cofins não-cumulativo pela Consulente a título de “demais receitas auferidas”? Mesmo tratando-se de vantagem econômica, com natureza de redução de custos?

22. De acordo com as Soluções de Consulta Cosit nº 291, de 2017, e nº 664, de 2017, as bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem caracterizar-se como descontos incondicionais ou como doações, dependendo de como formalizadas: (i) se formalizada na

mesma nota fiscal da venda, observada as orientações do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, terá natureza de desconto incondicional e (ii) se na forma de remessa autônoma, em nota fiscal diversa e/ou sem cumprir determinados requisitos, terá natureza de doação.

23. No caso de a bonificação apresentar natureza de desconto incondicional, não comporá a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente à receita do fornecedor, nos termos do art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Ao mesmo tempo, pelo lado do recebedor, terá natureza de redução de custos, não se caracterizando como receita para fins de tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

24. De outra parte, no caso de a bonificação apresentar a natureza de doação, considerar-se-á receita tributável pelas contribuições na pessoa do recebedor.

25. Importante salientar que a receita correspondente ao recebimento das mercadorias bonificadas, quando recebidas com natureza de doação (desconto condicional), contabilizada na entrada pelo valor de mercado, não se confunde com as receitas da posterior revenda dessas mesmas mercadorias. Essas duas receitas constituem fatos geradores distintos, tributados autonomamente.

26. **Segundo Quesito.**

Sendo exigido a tributação das bonificações acima, qual o “formato tributário” deverá ser aplicado às mercadorias recebidas em bonificação e não submetidas ao sistema monofásico de PIS/Cofins? Neste caso aplicar-se-ia o “formato tributário” da Consulente (qual seja, PIS/COFINS não-cumulativos), com aplicação das alíquotas totais de 9,25% (Lei 10.637, art. 2º; Lei 10.833, art. 2º)?

27. No regime de apuração não cumulativa se aplicam as alíquotas de 1,65% da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002) e 7,6% da Cofins (art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003) à doação representada pelas mercadorias recebidas em bonificação não submetidas ao sistema monofásico das contribuições.

28. **Terceiro Quesito.**

Sendo afirmativo a questão “a”, qual o “formato tributário” deverá ser aplicado às mercadorias recebidas em bonificação e submetidas ao sistema monofásico de PIS/Cofins? Neste caso aplicar-se-ia o “formato tributário” da Consulente (qual seja, PIS/Cofins não-cumulativos), com aplicação das alíquotas totais de 9,25% (Lei 10.637, art. 2º; Lei 10.833, art. 2º), ou o “sistema monofásico” da Lei nº 10.147/2000, art. 1º (com alíquotas de 12% e/ou 12,5%, art. 1º, I, “a” e “b”)?

29. Neste quesito, a Consulente busca saber qual o tratamento tributário aplicável às mercadorias recebidas em bonificação, sujeitas ao regime monofásico, especificamente quanto às alíquotas aplicáveis à receita correspondentes à bonificação: se as alíquotas padrões do regime não cumulativo ou as alíquotas majoradas do regime monofásico. Este tema não foi tratado nas Soluções de Consulta Cosit nº 291, de 2017, e nº 664, de 2017.

30. Com vimos em tópico anterior, as bonificações, quando não caracterizadas como desconto incondicional, devem ser consideradas como doação, logo, como receita tributável na pessoa

do beneficiário, apropriáveis momento do recebimento, pelo valor de mercado das mercadorias havidas gratuitamente.

31. Essas receitas devem ser tributadas às alíquotas padrões do regime não cumulativo, quais sejam: 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins, dado que as alíquotas monofásicas, por definição expressa no caput do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, são aplicáveis exclusivamente às pessoas jurídicas que “*procedam à industrialização ou à importação dos produtos*”, não sendo o caso do beneficiário das bonificações, que atua como revendedora.

Lei nº 10.147, de 2000

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:(Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

32. **Quarto Quesito.**

As vendas dos “produtos não monofásicos” recebidas em bonificação se submetem ao PIS/Cofins não-cumulativo aplicável às operações da Consulente (9,25%)? E a venda de “produtos monofásicos” recebidos em bonificação?

33. Conforme salientado anteriormente nesta Solução de Consulta, as receitas correspondentes ao recebimento das mercadorias bonificadas não se confundem com as receitas da posterior venda dessas mesmas mercadorias.

34. As receitas da venda de produtos não sujeitos à tributação monofásica são tributadas às alíquotas modais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, 1,65% e 7,6%, respectivamente.

35. Quanto às vendas de mercadorias sujeitas à tributação monofásica recebidas como bonificações não se aplica a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, devendo aplicar-se as alíquotas padrões do regime não cumulativo, correspondentes a 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep) e 7,6% (Cofins).

36. A interpretação acima pode ser extraída diretamente do texto do art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, o qual determina que a alíquota zero aplica-se aos produtos que tenham sido tributados na forma do art. 1º, inciso I da Lei nº 10.147, de 2000. (*verbis*)

Lei nº 10.147, de 2000

*Art. 2º-São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos **produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º**, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.*

37. Embora se tenha como regra que, no regime monofásico, tais revendas são beneficiadas com alíquota zero, isso não se verifica no caso da revenda de mercadorias recebidas em bonificação, dado que não há concentração da tributação nessa cadeia, tampouco desoneração prevista em lei das etapas seguintes à bonificação.

38. **Quinto Quesito.**

Ocorrendo a tributação de PIS/Cofins das mercadorias “recebidas em bonificação” pela própria Consulente, com posterior tributação de PIS/Cofins na revenda, a Consulente estaria autorizada a aproveitar créditos de PIS/Cofins das mercadorias recebidas em bonificação, nos termos da Lei 10.637, art. 3º, e Lei 10.833, art. 3º? Inclusive de “produtos monofásicos”?

39. Os créditos previstos no art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833, de 2003, não podem ser apurados em relação às mercadorias recebidas em bonificação que não constam da nota fiscal de venda. Tais créditos pressupõem a aquisição onerosa para revenda desses itens, o que não ocorre na remessa das mercadorias bonificadas, haja vista a gratuidade da operação. Tal vedação está em consonância com os incisos I e II do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e incisos I e II do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º (...)

(...)

§ 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;*

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º (...)

(...)

§ 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;*

40. Portanto, o fato de a beneficiária tributar a receita decorrente da bonificação a título de doação (nota fiscal autônoma) não a autoriza a descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na entrada das mercadorias bonificadas.

41. Ressalte-se que as hipóteses de créditos básicos instituídas pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são exaustivas, não estando contemplada na referida legislação hipótese de creditamento decorrente do recebimento de mercadorias bonificadas, seja ela destinada a revenda ou a qualquer outro fim.

42. **Sexto Quesito.**

Na Solução de Consulta nº 4.007/2020 – SRRF04/Disit, a autoridade fiscal reconheceu o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins não-cumulativos diante das mercadorias recebidas em bonificação, e tributadas pela beneficiária?

42.1. Conforme concluído na resposta ao quesito anterior, o fato de a beneficiária da bonificação a título de doação tributar a correspondente receita não a autoriza a descontar os créditos referentes às entradas dos produtos bonificados, dado que não há autorização para essa hipótese de creditamento na legislação.

42.2. Nessa senda, necessário Reformar os itens 40 a 43 da SCV SRRF04/Disit, nº 4.007, de 2020, por falta de clareza quanto ao seu posicionamento. Não restou totalmente claro se, no seu item 42 em que autoriza o creditamento das contribuições, está se referindo à situação em que as mercadorias bonificadas são fornecidas juntamente com as não bonificadas, na mesma operação (mesma nota fiscal), ou se está tratando apenas do recebimento das mercadorias bonificadas.

42.3. Portanto, fica reformado o referido fragmento da SCV SRRF04/Disit, nº 4.007, de 2020, e declarada a sua vinculação ao entendimento da presente Solução de Consulta Cosit, nos termos da IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

CONCLUSÃO

43. Do acima exposto, conclui-se que:

a) 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;

b) a receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação deve sofrer a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma da legislação geral das referidas contribuições;

c) o donatário das bonificações recebidas nas condições acima descritas não poderá descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos produtos recebidos, visto que não há previsão legal para tal creditamento;

d) a revenda de produtos indistintamente sujeitos ao regime monofásico ou não monofásico, recebidos em bonificação nas condições acima descritas, deve ser tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins às alíquotas padrões do regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%), não se aplicando na revenda a alíquota zero relativa aos produtos sujeitos ao regime monofásico, dado que não há concentração nessa cadeia, tampouco desoneração prevista em lei das etapas seguintes à bonificação;

e

e) fica reformada parcialmente a SCV SRRF04/Disit nº 4.007, de 22 de abril de 2020, nos seus itens 40 a 43.

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta Parcialmente Vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 291, de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 664, de 2017. Reforme-se parcialmente a SCV SRRF04/Disit nº 4.007, de 22 de abril de 2020, nos seus itens 40 a 43. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit Substituto