



Solução de Consulta nº 202 - Cosit

Data 14 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO CONDICIONAL E INCONDICIONAL OBTIDO. RECEITA TRIBUTÁVEL. ALÍQUOTA. NATUREZA DA RECEITA. REVENDA. CREDITAMENTO.

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 Cofins apurada pela sistemática não cumulativa sobre o valor de mercado desses bens.

Para fins de determinação da alíquota da Cofins incidente sobre a receita auferida na forma de bonificação em mercadorias não constantes de nota fiscal de venda, deve-se determinar a natureza da receita, se financeira ou comercial, decorrente dessa bonificação, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Caso a receita auferida configure receita financeira, estará sujeita à incidência da Cofins à alíquota prevista no Decreto nº 8.426, de 2015; caso configure receita comercial, sujeita-se à alíquota aplicável no âmbito do regime não cumulativo.

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.

Quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Cofins pela pessoa jurídica, uma vez que não houve pagamento da contribuição 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.

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, não há créditos a serem descontados do cálculo da Cofins, haja vista não ter ocorrido o pagamento da contribuição em etapa anterior por outra pessoa jurídica, conforme determina o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 531, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 1º e 3º; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO CONDICIONAL E INCONDICIONAL OBTIDO. RECEITA TRIBUTÁVEL. ALÍQUOTA. NATUREZA DA RECEITA. REVENDA. CREDITAMENTO.

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 apurada pela sistemática não cumulativa sobre o valor de mercado desses bens.

Para fins de determinação da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita auferida na forma de bonificação em mercadorias não constantes de nota fiscal de venda, deve-se determinar a natureza da receita, se financeira ou comercial, decorrente dessa bonificação, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Caso a receita auferida configure receita financeira, estará sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota prevista no Decreto nº 8.426, de 2015; caso configure receita comercial, sujeita-se à alíquota aplicável no âmbito do regime não cumulativo.

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.

Quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep pela pessoa jurídica, uma vez que não houve pagamento da contribuição 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.

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, não há créditos a serem descontados do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, haja vista não ter ocorrido o pagamento da contribuição em etapa anterior por outra pessoa jurídica, conforme determina o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 291, DE 13 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 531, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 538; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º e 3º; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º; Parecer Normativo CST nº 113, de 1978.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, informando ter por atividade o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (supermercado), dirige-se a esta Secretaria para buscar esclarecimentos acerca da legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2 A consulente assim descreve o caso que suscitou as dúvidas apresentadas:

A atividade de comércio varejista praticada pela Consulente ocasiona o recebimento de mercadorias em bonificação, por vezes no mesmo documento fiscal em outras, em documento apartado.

Cabe ressaltar de início, que a Consultante somente recebe mercadorias bonificadas e não concede bonificação.

Os valores concernentes às mercadorias adquiridas e recebidas em bonificação, especificadas em documento fiscal apartado, são oferecidos à tributação como receita financeira, no caso, com alíquota de 0,65% de PIS e 4% de COFINS.

No que toca às mercadorias adquiridas em bonificação constante no mesmo documento, são tratadas como desconto incondicional e o seu valor diluído no custo de aquisição.

Por ocasião da revenda das mercadorias recebidas de forma bonificadas, a Consulente oferece à tributação do PIS com alíquota geral da não cumulatividade, ou seja, de 1,65%, e da COFINS com alíquota geral da não cumulatividade, ou seja, de 7,6%.

Outrossim, não é realizado qualquer creditamento, na base do PIS e da COFINS, sobre as mercadorias adquiridas e recebidas na condição de bonificada.

Na situação exarada, ocorre o oferecimento à tributação do PIS e da COFINS em dois momentos: uma pela entrada bonificada, como receita financeira, e outra pela receita de revenda da mesma mercadoria.

A aquisição de mercadoria para revenda é condição para o creditamento da contribuição do PIS, na forma prevista no I, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, e da COFINS na forma prevista no I, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Nesta senda, entende a Consulente que o termo "aquisição" - sinônimo de tomar posse de algo - também abarca as mercadorias adquiridas através de bonificação.

Especificamente ao caso, a Solução de Consulta nº 4.007 - SRRF04/Disit de 22 de abril de 2020, no item 42, assim discorre:

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.** Original sem grifo.

Consoante exarado na Solução de Consulta, o fato da aquisição ocorrer mediante bonificação não impede a manutenção do crédito na base de cálculo do PIS e da COFINS.

3 Em seguida, relaciona o art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, como os dispositivos legais que ensejaram a consulta e, ao final, apresenta seus questionamentos:

1) As mercadorias, enquadradas no regime geral de tributação das contribuições do PIS e da COFINS, adquiridas pela Consulente através do recebimento em bonificação, permitem a tomada de crédito com base no artigo 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003?

2) As mercadorias adquiridas de forma bonificadas, recebida em documento fiscal apartado, caracterizam-se como receita financeira para fins de incidência do PIS e da COFINS na forma tratada no artigo 1º do Decreto nº 8.426/2015?

3) Qual tratamento aplicável, em relação ao PIS e a COFINS, na revenda de mercadorias adquiridas em bonificação?

Fundamentos

4 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.

5 No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, 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.

6 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.

7 Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

8 Passa-se, assim, à análise da consulta.

Das mercadorias recebidas em bonificação

9 Em relação à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o recebimento de bonificações em mercadorias em documento fiscal próprio, ou seja, 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, cujo entendimento, por força dos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013¹, possui efeito vinculante no âmbito desta RFB. A seguir, transcrevem-se trechos da SC Cosit nº 291, de 2017, pertinentes ao caso em análise:

¹ Art. 8º Na solução da consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

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 aquire 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.*

- 10 Do texto acima, destaca-se que:
- 10.1 as bonificações recebidas na forma de mercadorias em documento fiscal próprio, ou seja, adquiridas sem vinculação a uma operação 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;
- 10.2 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;
- 10.3 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.
- Respondida a questão 3 da presente consulta.**

Natureza das receitas decorrentes das mercadorias recebidas em bonificação

11 Sobre a tributação das receitas oriundas do recebimento de mercadorias em doação, na mesma linha de entendimento da SC Cosit nº 291, de 2017, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 531, de 18 de dezembro de 2017², a qual, não obstante tratar de descontos condicionais na aquisição de produtos de tributação concentrada, apresenta, inicialmente, uma abordagem genérica acerca da tributação incidente e trata, ainda, da natureza desses descontos (se comerciais ou financeiros), conforme se verifica na reprodução parcial a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

Os descontos condicionais obtidos pela pessoa jurídica configuram receita sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo, que não pode ser excluída da base de cálculo da referida contribuição.

(...)

Desde 1º de julho de 2015, aplicam-se as alíquotas de que trata o Decreto nº 8.426, de 2015, às receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Para fins de determinação da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita decorrente desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

Dispositivos Legais: *Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, art. 1º.*

(...)

Fundamentos

(...)

DA NATUREZA DO DESCONTO OBTIDO E DO SEU ENQUADRAMENTO COMO RECEITA

² Vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

9. *A consulente encontra-se submetida à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, sendo que parte de suas receitas se encontram submetidas à tributação concentrada (receitas decorrentes da venda de produtos farmacêuticos de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).*

10. *Nesse contexto, a interessada indaga se os descontos obtidos de fornecedores, não destacados em notas fiscais, relativos à aquisição de produtos farmacêuticos, encontram-se sujeitos à incidência das referidas contribuições.*

11. *A fim de esclarecer a dúvida suscitada, cumpre destacar, inicialmente, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, que dispõe sobre o conceito de “descontos incondicionais”:*

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta das vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

(...)

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

12. *Depreende-se, com certa facilidade, que os descontos obtidos pela consulente não podem ser considerados descontos incondicionais, uma vez que não constam em nota fiscal de venda.*

13. *Tratando-se de descontos condicionais, revela-se inaplicável a exclusão da base de cálculo das contribuições prevista no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei nº 10.833, de 2003.*

14. ***Forçoso reconhecer que os descontos condicionais obtidos pela interessada configuram receita, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo).***

15. *A referida receita encontra-se submetida à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo:*

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)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do

ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (grifado)

Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

(...)

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. *Cumprir 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 inoportunidade 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 Resultados 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.

12 Da transcrição acima, destaca-se:

12.1 as mercadorias adquiridas de forma bonificada não constantes de nota fiscal de venda configuram descontos condicionais, representam receitas para a adquirente na medida

em que ocorre um aumento dos estoques (elevação do ativo) sem uma contrapartida no montante devido a fornecedores (elevação do passivo), ou seja, houve um benefício econômico;

12.2 essas receitas sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pela sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

12.3 a natureza das receitas auferidas na forma de bonificações em mercadorias, se financeiras ou comerciais, determinará as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a respectiva aquisição; ou seja, as alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015, se financeiras, ou as alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo, se comerciais.

13 No caso presente, assim como ocorre no caso concreto da SC Cosit nº 531, de 2017, a consulente não descreveu as razões que a levaram ao recebimento das bonificações em mercadorias para que se verifique se correspondem a receitas comerciais ou financeiras e, por conseguinte, sejam determinadas as alíquotas aplicáveis. Essa verificação e a consequente determinação das alíquotas aplicáveis deverão ser realizadas pela própria consulente. **Respondida a questão 2 da presente consulta.**

14 Resta, portanto, analisar se é possível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às mercadorias adquiridas em bonificação (questão 1 da presente consulta).

Análise da possibilidade de créditos sobre mercadorias recebidas em bonificação

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.

Conclusão

22. Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 291, de 13 de junho de 2017, e à Solução de Consulta Cosit nº 531, de 18 de dezembro de 2017, e informa-se à consulente que:

22.1 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 apuradas pela sistemática não cumulativa sobre o valor de mercado desses bens;

22.2 para fins de determinação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita auferida na forma de bonificação em mercadorias não constantes de nota fiscal de venda, deve-se determinar a natureza da receita, se financeiras ou comerciais, decorrente dessa bonificação, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas. Caso as receitas auferidas configurem receitas financeiras, estarão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas previstas no Decreto nº 8.426, de 2015; caso configurem receitas comerciais, sujeitam-se às alíquotas aplicáveis no âmbito do regime não cumulativo;

22.3 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;

22.4 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 pela pessoa jurídica, 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.

22.5 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, não há créditos a serem descontados do cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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.

Assinado digitalmente

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

Assinado digitalmente

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit