



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11030.725959/2019-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-013.568 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de outubro de 2023  
**Recorrente** COMERCIO DE MEDICAMENTOS BRAIR LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As bonificações ou os descontos condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. FATO GERADOR DIVERSO.

Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As bonificações ou os descontos condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. FATO GERADOR DIVERSO.

Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso voluntário, em relação à incidência das contribuições sobre bonificações. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela Conselheira Liziane Angelotti Meira na reunião de novembro de 2021.

Considerando que na data de formalização do presente Acórdão a Relatora originária, Dra. Liziane Angelotti Meira, não mais integra o Colegiado, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, esta Conselheira, Sabrina Coutinho Barbosa, foi designada como Redatora *ad hoc* para formalizar a decisão.

A Redatora *ad hoc* serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela Relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Redatora *Ah Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa e Liziane Angelotti Meira.

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. 02-095.254 - 1ª Turma da DRJ/BHE (fls 4007/4021):

### I - DO LANÇAMENTO

*Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 02/21), conforme demonstrativo abaixo:*

<b>Incidência Não-Cumulativa. Insuficiência de Recolhimento. Período: 07/2014 a 12/2016</b>	<b>Cofins</b>	<b>PIS/Pasep</b>
Contribuição	R\$ 13.343.391,89	R\$ 2.896.920,50
Juros de Mora (calculados até 04/2019)	R\$ 4.110.517,35	R\$ 892.414,79
Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 10.007.543,80	R\$ 2.172.690,28
Valor do Crédito Apurado	<b>R\$ 27.461.453,04</b>	<b>R\$ 5.962.025,57</b>
<b>Crédito tributário total do processo</b>	<b>R\$ 33.423.478,61</b>	

*Os detalhes do procedimento fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 22/27), cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:*

*Através da análise da escrituração e dos documentos apresentados pela contribuinte, constatou-se falta de recolhimento do PIS e da Cofins pela não tributação de receitas, uma vez que a contribuinte deixou de incluir na base de cálculo os valores das contas “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS”, no ano de 2014, e “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS”, nos anos de 2015 e 2016.*

*A Fiscalização esclarece que a denominação dada a uma receita ou tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência do PIS e da Cofins. Dessa forma, a base de cálculo dessas contribuições deve incluir os descontos condicionais e as bonificações recebidas de fornecedores por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo. Citadas receitas não se enquadram em nenhuma das exclusões da base de cálculo daquelas contribuições.*

*Constam em anexo a planilha “Bonificações Recebidas – Valores Mensais” (fl. 3838), que serviram de base de cálculo para a constituição do crédito tributário, e as planilhas auxiliares ao preenchimento da EFD, apresentadas pela contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização. Também constam em anexo as EFDs dos períodos fiscalizados, onde verifica-se que em todos os períodos a contribuinte apurou PIS e Cofins a recolher.*

## *II - DA IMPUGNAÇÃO*

*Cientificada das autuações em 26/04/2019 (fl. 3842), a Interessada apresentou, em 24/05/2019, a impugnação (fls. 3849/3894) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:*

*Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração Preliminarmente, alega que a Fiscalização se baseou em presunção para desconsiderar a classificação e o registro contábil feito pela contribuinte, com violação aos arts. 967 e 968 do Decreto nº 9.580/18.*

*Suscita deficiência da motivação e ausência de fundamentação e caracterização do fato gerador imputado, gerando dúvida sobre que fatos impeditivos, modificativos ou indicativos seriam necessários demonstrar na impugnação, configurando-se o cerceamento de defesa. Alega violação ao art. 142 do CTN e arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.*

*Defende a inexistência de nexos claros entre o relato da infração e a violação dos dispositivos indicados, bem como inexistência de investigação quanto à natureza dos fatos analisados, em violação ao princípio da busca da verdade material. Aduz a diferença de tratamento fiscalizatório a contribuintes do mesmo ramo, o que importa em violação à isonomia e segurança jurídica.*

*Cita doutrina e jurisprudência administrativa.*

*Pelo exposto, requer a decretação de nulidade do auto de infração impugnado.*

## *Do Mérito*

*Citando doutrina e normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis –CPC nº 30 e nº 16, aprovadas por deliberação da CVM, conclui que os valores dos descontos obtidos em decorrência de acordos comerciais têm tratamento contábil de redução de custos, devendo obrigatoriamente, por expressa determinação das normas contábeis, ser deduzidos da receita para sua devida mensuração, e reconhecidos à conta de resultado*

*ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto se referir a mercadorias ainda não comercializadas. Cita precedente do CARF.*

*Após citar legislação do IRPJ, argumenta que o desconto recebido não se configura como receita bruta. Entende que não se configura elisão fiscal a contabilização dos descontos ou bonificações como custo, e não como receita, já que tal procedimento tem impactos diretos na apuração do IRPJ/CSLL. Ao contabilizar o desconto como redutor de custo, aumenta-se a base tributável do IRPJ. Acrescenta que tais importâncias não se coadunam com o conceito de receita definido pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Discorre sobre a forma de obtenção dos descontos e das bonificações junto aos fornecedores, esclarecendo que tais valores estão vinculados à aquisição de mercadorias, configurando redução do custo por volume, descontos em duplicatas, ou recuperação de desconto via Programa de Benefícios de Medicamentos – PBM. Argumenta que não se trata de qualquer atividade ou serviço prestado pela Impugnante, que não seja a simples aquisição de mercadoria para revenda. Anexa contratos com fornecedores (Doc\_Comprobatorio2 e Doc\_Comprobatorio3), nota fiscal de aquisição e cupom de venda referentes ao PBM (Doc\_Comprobatorio4 - Nota Fiscal Aquisição PBM e Cupom de Venda PBM).*

*Faz análise sobre a legislação da não cumulatividade, para concluir que a base de cálculo do PIS e da Cofins abarca a ideia de nova riqueza, em decorrência das atividades principal e secundárias da contribuinte, o que não se coaduna com bonificações e descontos, que representam uma redução do custo da empresa.*

*Colaciona precedentes do STF favoráveis à sua tese de que receita representa o ingresso financeiro em caráter definitivo, na condição de elemento novo e positivo.*

*Argumenta que as bonificações recebidas, que representam redução de custo de aquisição, não podem ser confundidas com acréscimo patrimonial, característica nuclear do signo receita, razão pela qual não se sujeitam à incidência de PIS e Cofins. Cita doutrina e jurisprudência judicial e administrativa.*

*Citando o regime monofásico das contribuições em questão, instituídos pela Lei nº 10.147/2000, aduz que ao adquirir as mercadorias da indústria para o exercício de suas atividades, as recebe com a tributação concentrada na origem. E quando as revende, não as submete à tributação. Diante desse quadro, quando em razão de acordos comerciais a contribuinte recebe descontos/bonificações relacionados a mercadorias sujeitas ao regime monofásico, tributadas anteriormente, tais valores não podem ser tributados, sob pena de subverter a lógica do próprio sistema.*

*Apresenta entendimento da Receita Federal expresso na Solução de Consulta Cosit nº 531/2017, julgando-o equivocado por dois motivos: - por subverter a lógica do regime monofásico, criando-se uma dupla incidência sobre o mesmo fato; - pela inaplicabilidade da legislação que traz a diferenciação entre descontos condicionados e incondicionados ao beneficiário de tais descontos.*

*Alega que a IN SRF nº 51/1978, ao regulamentar os descontos incondicionais para fins de imposto sobre a renda, é direcionada para operações de vendas, e não ao polo adquirente. Para quem recebe, não se vislumbra relevância na classificação "condicional" ou "incondicional", pois, na medida em que identificados na determinação do preço (seja no contrato de compra e venda, na nota fiscal emitida, em duplicatas ou boletos, etc.), resultarão em redução no custo de aquisição das mercadorias. Cita precedente do STF.*

*Reforça o entendimento que todos os valores lançados nas contas contábeis tem vinculação direta e inequívoca com aquisição de mercadorias inseridas na sistemática monofásica, de forma que existem duas possibilidades:*

1) ou o desconto constava na nota fiscal de aquisição e portanto poderia ser excluída da base de cálculo, na forma da Solução de Consulta Cosit n.º 531/2017;

2) ou o desconto não constava na nota fiscal, de onde se conclui que o valor total da nota foi tributado pela indústria, de forma que qualquer valor dele decorrente somente pode estar sujeito à alíquota zero, por força do art. 2º da Lei n.º 10.147/2000.

Propugna que o auto de infração pretende a bitributação de valores que já foram objeto de exação monofásica, exemplificando com o desconto concedido via Programa de Benefícios de Medicamentos – PBM.

Por fim, requer o recebimento da impugnação para julgá-la integralmente procedente, para o efeito de declarar totalmente insubsistente o auto de infração, desconstituindo-se, integralmente, crédito tributário consolidado no ato administrativo.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As bonificações ou os descontos condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. FATO GERADOR DIVERSO.

Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei n.º 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

As bonificações ou os descontos condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais e sujeitas a evento futuro, que não constam dos documentos fiscais na operação de venda, representam receita a ser considerada quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. DESCONTOS CONDICIONAIS OBTIDOS. FATO GERADOR DIVERSO.

Inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei n.º 10.147, de 2000, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014, 2015, 2016 NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações

necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls. 4031/4084.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Redatora *ad hoc*.

Passo, a seguir, à transcrição do voto da Relatora original.

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

### 1. Preliminar de nulidade do Auto de Infração

Defende a Recorrente a nulidade do Auto de Infração e assevera que a decisão de piso não deu atenção a essa preliminar.

No entanto, verifica-se que o Auto de Infração está devidamente embasado, com a descrição dos fatos fundamentos legais (conforme se verifica às fls. 2/20). Ademais, a defesa da Recorrente, tanto a manifestação de inconformidade quanto o Recurso Voluntário confirmam que os fatos e fundamentos da atuação foram bem compreendidos.

### 2. Utilização de presunção para concluir pela existência de receitas e para desconsiderar a classificação e registro contábil feitos pela Recorrente

Segundo a Recorrente, a Fiscalização analisou duas contas contábeis da ora Recorrente, denominadas “Descontos Obtidos – Mercadorias” e “Bonificações Títulos – Mercadorias”, e concluiu que os valores ali indicados seriam inequivocamente receitas que passaram ao largo da tributação.

Assevera a Recorrente que tal conclusão deveu-se, unicamente, pelo fato de que, nas palavras da autoridade autuante, “*há uma prática executada no varejo em que os fornecedores (laboratórios e empresas de cosméticos) bonificam os clientes (neste caso, a farmácia) com produtos ou com pagamentos de valores em conta corrente*”

Vejamos o de forma completa o item do Termo de Verificação Fiscal mencionado pela Recorrente:

03.02. Das irregularidades – PIS e COFINS

Através da análise da escrituração e dos documentos apresentados pela contribuinte constatou-se falta de recolhimento do PIS e da COFINS, pela não tributação de receitas.

Dessa forma, foi constituído o crédito tributário através de Autos de Infração conforme descrito abaixo.

A deixou de incluir na base de cálculo do PIS e COFINS, os valores das contas “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS”, no ano de 2014 e “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS”, nos anos de 2015 e 2016.

**Há uma prática executada no varejo em que os fornecedores (laboratórios e empresas de cosméticos) bonificam os clientes (neste caso, a farmácia) com produtos ou com pagamentos de valores em conta corrente das farmácias. Essas bonificações/descontos (grande maioria através de depósitos em contas bancárias) reduzem o valor a pagar dos títulos que a farmácia deve aos fornecedores. Assim, essas bonificações devem ser oferecidas a tributação.**

A denominação dada a uma receita ou tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da COFINS e do PIS. Dessa forma, a base de cálculo da COFINS deve incluir os descontos condicionais e as bonificações recebidas de fornecedores por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.

As receitas não tributadas que são nomeadas como bonificações não se enquadram em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS previstas na Legislação pertinente. Apenas a Lei pode estabelecer qualquer exclusão do conceito de receita bruta do PIS e da COFINS, em conformidade com o Art. 97 do CTN.

**Dessa forma, foram apurados os valores mensais recebidos, conforme Razões das contas “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS”, no ano de 2014 e “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS”, nos anos de 2015 e 2016 (em anexo), elaborando-se a planilha “Bonificações Recebidas – Valores Mensais”, que serviram de base de cálculo para a constituição do crédito tributário.**

**Em anexo constam também as planilhas auxiliares ao preenchimento da EFD, apresentadas pela contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.**

**Constam ainda em anexo as EFDs dos períodos fiscalizados, onde verifica-se que em todos os períodos a contribuinte apurou PIS e COFINS a recolher.**

Os fatos acima estão documentados através do processo formalizado sob nr. 11030.725959/2019-39.

Pode-se observar que a menção à prática não foi o fundamento da autuação, foi apenas a apresentação do contexto. Houve análise da situação específica da Recorrente, inclusive planilhas.

Portanto, não assiste razão à Recorrente de que a autuação teria se baseado em uma presunção. Ao contrário, houve análise do caso particular.

### **3. Da deficiência da motivação pela ausência de fundamentação e caracterização do fato gerador imputado**

Defende a Recorrente que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante não indicou motivo pelo qual os valores descritos nas contas contábeis como descontos e bonificações não poderiam ser enquadrados como redução/recuperação de custos, como foram registrados pela Recorrente. Em nenhum momento indicou qual a natureza das supostas receitas auferidas: se decorrentes de alguma contraprestação, se decorrentes de doação dos fornecedores, se relativos a abatimentos por pagamentos antecipados.

Voltemos ao Auto de Infração (fl. 15 e seguintes):

03.02. Das irregularidades – PIS e COFINS

(...)

A denominação dada a uma receita ou tratamento contábil a ela dispensado **não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da COFINS e do PIS. Dessa forma, a base de cálculo da COFINS deve incluir os descontos condicionais e as bonificações recebidas de fornecedores por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.**

As receitas **não tributadas que são nomeadas como bonificações não se enquadram em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS previstas na Legislação pertinente. Apenas a Lei pode estabelecer qualquer exclusão do conceito de receita bruta do PIS e da COFINS, em conformidade com o Art. 97 do CTN.**

**Dessa forma, foram apurados os valores mensais recebidos, conforme Razões das contas “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS”, no ano de 2014 e “3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS”, nos anos de 2015 e 2016 (em anexo), elaborando-se a planilha “Bonificações Recebidas – Valores Mensais”, que serviram de base de cálculo para a constituição do crédito tributário.**

**Em anexo constam também as planilhas auxiliares ao preenchimento da EFD, apresentadas pela contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.**

**Constam ainda em anexo as EFDs dos períodos fiscalizados, onde verifica-se que em todos os períodos a contribuinte apurou PIS e COFINS a recolher.**

Os fatos acima estão documentados através do processo formalizado sob nr. 11030.725959/2019-39.

Portanto, é evidente que a Fiscalização entendeu que as bonificações não se enquadram em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS previstas na Legislação pertinente e, portanto, devem ser submetidas à Fiscalização.

### **4. Da inexistência de investigação quanto à natureza dos fatos analisados e violação ao princípio da busca da verdade material**

Retoma a Recorrente o seu entendimento de que a Fiscalização nenhum momento buscou esclarecer ou questionar a natureza ou conteúdo dos valores indicados nas contas contábeis objeto da presente autuação.

Afirma que os lançamentos contábeis decorrem de causas distintas e que a Fiscalização não indicou os critérios utilizados para definir que uma entrada seria considerada receita sujeita à tributação. Retoma o item do Relatório Fiscal que menciona a prática do mercado. Cita outros procedimentos fiscalizatórios que procederam de forma diversa.

No entanto, o que se verifica no presente caso foi que a Fiscalização analisou documentos e planilhas e considerou que aquelas receitas indicadas pela própria Recorrente como bonificações não se enquadravam em nenhuma das exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS previstas na Legislação pertinente. Apenas a Lei pode estabelecer qualquer exclusão do conceito de receita bruta do PIS e da COFINS, em conformidade com o Art. 97 do CTN.

**5. Da desvinculação da motivação apresentada e da capitulação apresentada: ausência completa da prova das alegações fiscais.**

**6. Da inexistência de faturamento, receita bruta ou qualquer outro tipo de receita: precedentes do STF**

Nestes itens, a Recorrente retoma a questão da fundamentação do Auto de Infração. Assevera que o Auto de Infração, na capitulação legal, não mencionam o §1º do art. 1º da Lei 10.833/03, mas apenas o seu *caput*, de forma que trata de tributação de **receitas independentemente de sua classificação contábil**. Tal divergência, segundo a Recorrente, por si, gera contradição e dificuldade de se saber sob que fundamento se está sendo autuado, configurando a nulidade por cerceamento de defesa prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Acrescenta ainda que, se a autoridade fiscal entendeu que os valores descritos nas contas contábeis analisadas decorrem de faturamento, como a princípio indica a capitulação legal da autuação, deveria ao menos indicar a origem de tais receitas, ou indicar quais as atividades desenvolvidas pela Recorrente que dão azo ao suposto faturamento não tributado, visto que somente há faturamento/receita bruta quando se está diante: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Inicialmente cumpre anotar, de acordo com a hermenêutica jurídica, que quando se menciona um artigo, sem indicação de parágrafos e incisos, a indicação se refere a todo o artigo. Portanto, se há referência ao artigo 1º da Lei 10.833/03, isso inclui o seu §1º, logo, nenhuma deficiência neste ponto.

Quanto à origem das receitas, a fiscalização se limitou a analisar as informações trazidas pela Recorrente de que seriam bonificações e concluir que estas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições em pauta. Nenhum problema também.

## **7. Da natureza jurídico-contábil dos descontos e das bonificações como redução ou recuperação de custo de aquisição das mercadorias: inexistência de receita segundo a legislação do IRPJ**

Neste ponto, demonstrando que entendeu o conteúdo do Auto de Infração e sua fundamentação, a Recorrente questiona a interpretação legal feita pela Fiscalização e defende que, segundo a legislação do IRPJ, os descontos e bonificações não configuram receita. Procura respaldo em legislação contábil e de IRPJ para fundamentar seu entendimento.

Neste ponto, adoto o entendimento da decisão de piso que, de forma muito clara, indica o fundamento na legislação das contribuições em pauta para fundamentar o entendimento de que os descontos têm natureza jurídica de receita para as contribuições em análise:

Todavia, ao contrário do alegado pela Impugnante, os descontos e as bonificações de que tratam o presente litígio tem natureza jurídica de receita para fins tributários.

Entende-se que as bonificações são concessões feitas pelo vendedor (fornecedor) ao comprador (no caso varejista), materializada pela diminuição do preço do produto ou serviço, ou pela entrega de quantidades maiores do que as estipuladas contratualmente. Nessas condições, podem as bonificações ser percebidas tanto em dinheiro como em mercadorias.

Sobre essa matéria, a Administração Tributária Federal já exarou entendimento quanto ao seu conceito, o que fez através do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, do qual se extrai:

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.

Como se vê, a bonificação, desde que vinculada a uma operação de venda e registrada na respectiva nota fiscal, corresponde a um desconto incondicional (comercial)

fornecido pelo vendedor ao comprador.

O conceito de descontos incondicionais e a necessidade desses constarem na nota fiscal de venda vem de longa data, desde a Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – Descontos incondicionais são as 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.

Em síntese, a bonificação somente será tratada como desconto incondicional quando cumprir três requisitos:

1. estiver vinculada a uma operação de venda.
2. for registrada na respectiva nota fiscal.
3. não depender de evento posterior à emissão desse documento.

Documento nato-digital Processo 11030.725959/2019-39 Acórdão n.º **02-095.254 DRJ/BHE** Fls. 11  
11 Do exposto, constata-se que as bonificações somente poderão ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda (e conseqüentemente do custo de aquisição da adquirente) quando se tratarem de descontos incondicionais fornecidos pelo vendedor ao adquirente.

Especificamente quanto às bonificações recebidas em mercadorias, depreende-se do supracitado Parecer CST/SIPR n.º 1.386/1982 que mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação com a operação de venda, não são consideradas descontos incondicionais. Nesse caso, as bonificações em mercadorias são consideradas receita de doação para a recebedora dos produtos (donatária).

No caso concreto, depreende-se que as receitas lançadas nas contas 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS e 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS, correspondente a descontos obtidos em decorrência de acordos comerciais – redução do custo por volume, descontos em duplicatas, ou recuperação de desconto via Programa de Benefícios de Medicamentos (PBM), não se confundem com descontos incondicionais – parcelas redutoras do preço de venda, que são destacadas na nota fiscal, e não dependem de evento posterior à emissão desse documentos.

Tais rubricas não decorrem de operações de venda, por si mesmas, mas da existência de uma relação comercial entre as partes e do adimplemento das cláusulas contratuais pactuadas. Por essa razão, sequer existem documentos fiscais que suportam as operações que geraram os créditos nas contas 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS e 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS –MERCADORIAS.

Com efeito, os descontos concedidos pelo fornecedor da mercadoria após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão, inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial de qualquer das partes envolvidas, representam uma despesa sua (desconto condicional) e uma receita do adquirente da mercadoria. O comprador tem reduzida a sua obrigação de pagar o preço da mercadoria adquirida, diminuindo o seu passivo e, conseqüentemente, aumentando o seu lucro, ou seja, o seu patrimônio.

À nitidez, tal operação resulta numa diminuição do patrimônio (lucro) do fornecedor da mercadoria e num aumento patrimonial (lucro) do adquirente, caracterizando perfeitamente o auferimento de receita pelo comprador. Logo, todas as reduções (descontos)

sofridas no valor das obrigações da Interessada junto a fornecedores, concretizadas por descontos concedidos no ato do pagamento das duplicatas, ou com o recebimento de recursos financeiros diretamente de seus fornecedores, para qualquer finalidade, representam receitas, pois diminuem o seu passivo e aumentam o seu patrimônio (lucro).

Uma vez que a Interessada tem a tributação de seus lucros pela sistemática do Lucro Real, sujeita-se à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo, submetendo-se à exigência das contribuições de acordo com a Lei n.º 10.637, de 2002, e a Lei n.º 10.833, de 2003, que passaram a ser os diplomas legais regentes do PIS e da Cofins, respectivamente, no sistema da não cumulatividade.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep foi definida pelo art.

1º, caput, e § 2º, da Lei n.º 10.637, de 2002, como **o total das receitas** auferidas pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. A mesma definição foi disposta pelo art. 1º, caput, e § 2º, da Lei n.º 10.833, de 2003, para a Cofins:

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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

Como visto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, no âmbito do regime não cumulativo, incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Saliente-se que o auferimento de receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo, ainda que mediante compensação de suas obrigações. Assim, no caso de bonificações sob a forma de crédito em conta-corrente ou abatimento em duplicata do fornecedor, o valor do benefício equivale ao ganho auferido pela Interessada. Mesmo na hipótese de o valor correspondente não ter, fisicamente, ingressado nos cofres do adquirente, não há como negar haver um auferimento de receita equivalente ao benefício concedido, cabendo, portanto, a incidência das contribuições.

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

Corroborando esse entendimento, a RFB já se manifestou pela incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre as bonificações recebidas, tanto em dinheiro quanto em mercadorias, quando não ficar caracterizado o desconto incondicional. É o que ficou assentado nas Soluções de Consulta Cosit n.º 542, de 2017, n.º 664, de 2017, e n.º 291, de 2017, assim ementadas:

**Solução de Consulta Cosit n.º 542, de 2017** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO. RECEITA BRUTA. NÃO CUMULATIVIDADE.

**Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, mas sim receita do adquirente, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins.**

Documento nato-digital Processo 11030.725959/2019-39 Acórdão n.º **02-095.254 DRJ/BHE** Fls. 13 13 **Solução de Consulta Cosit nº 664, de 2017** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: 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 (recedor 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.

**Solução de Consulta 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.

(Grifou-se)

Esse entendimento também está reproduzido em forma de orientação aos contribuintes no Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 20181:

18 - As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?

**Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.**

Descontos incondicionais, de acordo com a IN SRF nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.**

**Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria, para serem consideradas como descontos incondicionais e, conseqüentemente, excluídas da base de cálculo das contribuições, devem ser transformadas em parcelas redutoras do** Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecfescrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2018>> Documento nato-digital Processo 11030.725959/2019-39 Acórdão n.º **02-095.254 DRJ/BHE** Fls. 14 14 **preço de venda, constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.**

(Grifou-se)

Do exposto, refuta-se a tese exposta pela Impugnante de que os descontos e as bonificações recebidos não teriam a natureza jurídica de receita, e, portanto, não integrariam a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Portanto, também não assiste razão à Recorrente neste item.

**7. Da sistemática monofásica: produtos cuja receita foi tributada pelo vendedor com alíquota majorada e impossibilidade de criação de uma nova incidência tributária sobre receitas sujeitas à tributação concentrada**

Neste item, a Recorrente apresenta alegações a respeito do regime monofásico a que estão sujeitas as mercadorias adquiridas pela Impugnante. Neste item, a decisão Recorrida indica que o posicionamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, expedido pela Coordenação-Geral de Tributação, na Solução de Consulta nº 531, de 18 de dezembro de 2017. Também adoto integralmente o entendimento da decisão de piso, o qual reproduzo e faço minha razão de decidir:

Quanto às alegações a respeito do regime monofásico a que estão sujeitas as mercadorias adquiridas pela Impugnante, adota-se o posicionamento expedido pela Coordenação-Geral de Tributação, na Solução de Consulta nº 531, de 18 de dezembro de 2017, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB:

DA INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO 16. Na condição de varejista, a consulente aufere receitas decorrentes da venda dos produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, que se encontram sujeitas à alíquota zero:

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);

(...)

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples. (grifado)

Documento nato-digital Processo 11030.725959/2019-39 Acórdão n.º **02-095.254 DRJ/BHE** Fls. 15 15 17. Como é cediço, o regime de tributação monofásico ou concentrado previsto no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, consiste em técnica de concentração da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em uma única etapa da cadeia produtiva (pessoa jurídica que procede à industrialização ou à importação) e a consequente desoneração das operações realizadas pelos demais integrantes da cadeia produtiva (varejista, dentre outros).

18. Ocorre que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos pela consulente não decorrem da venda dos produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à interessada reduzir o montante devido a seus fornecedores.

19. Resta evidenciado, portanto, que as referidas receitas não se encontram submetidas à alíquota zero de que trata o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, não havendo que se falar em “bitributação” ou bis in idem, uma vez que as contribuições incidirão uma única vez sobre as receitas auferidas pela interessada – receitas essas que decorrem de fato gerador diverso daquele praticado pelo fornecedor ou pela consulente quando da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada.

Portanto, à luz do entendimento acima exposto, fica claro que é inaplicável ao presente caso a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, e que não se trata de bitributação, tendo em vista que as receitas relativas aos descontos condicionais obtidos não decorrem da venda de produtos sujeitos à tributação concentrada, mas sim da implementação de determinada condição que permite à pessoa jurídica reduzir o montante devido a seus fornecedores.

Ante o exposto, dá-se por correta a tributação dos valores lançados nas contas 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - DESCONTOS OBTIDOS – MERCADORIAS e 3.1.01.01.10.03.01.01.11 - BONIFICAÇÕES TÍTULOS – MERCADORIAS, uma vez que se trata de receita auferida pela pessoa jurídica nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º.

## CONCLUSÕES

Diante do exposto, propõe-se negar provimento ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Redatora *Ah Hoc*

Fl. 16 do Acórdão n.º 3301-013.568 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11030.725959/2019-39