MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16682.721177/2013-84**
ACÓRDÃO	3101-005.039 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO ZONA SUL S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS E COFINS. DESCONTOS COMERCIAIS. BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos/bonificações obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

A empresa que recebe a mercadoria em bonificação tem “custo zero”, benefício que não pode ser transformado em “receita” na entrada, uma vez que a receita será auferida na saída, quando a mercadoria será destinada à venda.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Ramon Silva Cunha, que negavam provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP):

> *Trata-se de autos de infração relativos à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e ao Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS não cumulativos, lavrados em 15/10/2013 relativamente aos períodos de janeiro a dezembro/2010, que constituíram crédito tributário no montante total de R$ 332.426,00 (Cofins – R$ 273.128,39 e PIS – R$ 59.297,61), somados o principal, multa de ofício e juros de mora (e-fls. 2; 1.249/1.258).*
>
> *Termo de Verificação integrante desses autos assim consigna as razões de autuação (e-fls. 446/460):*
>
> > *...*
> >
> > ***V. DA INFRAÇÃO APURADA:***
> >
> > *São contribuintes do PIS e da Cofins Faturamento, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. As pessoas jurídicas que apuram o Imposto de Renda com base no lucro real sujeitam-se, como regra geral, à apuração dessas contribuições no regime não-cumulativo, nos termos dos Art.8° da Lei n° 10.637/2002 e Art.10 da Lei n° 10.833/2003.*
> >
> > *Nos termos da legislação específica, cada uma dessas contribuições, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

entendido o_ total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

As receitas decorrentes das bonificações concedidas por fornecedores, descritas no item IV deste relatório, foram registradas numa conta contábil que integra o subgrupo "CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS" e deixaram de ser incluídas na base de cálculo das contribuições devidas, conforme demonstra o quadro elaborado pelo contribuinte no documento de resposta ao TIF n° 03, onde se encontra discriminado o preenchimento da linha 02 - Demais Receitas - Alíquota 1.65% da Ficha 07-A do Dacon.

Posteriormente, em resposta ao TIF n° 05, foi apresentada uma planilha denominada "Resposta_Termo_de_ Intimaçao_005_Elemento_2.xlsx", na qual a composição da linha 02 (oi discriminada mensalmente com indicação dos números e títulos das contas contábeis que a compuseram.

Constatou-se que a fiscalizada "optou" por considerar as receitas de bonificação como "redução de custos de venda", seguindo uma prática comum no segmento de varejo, ainda que esta não encontre amparo na legislação do PIS e da Cofins.

As Leis nºs 10.637 (PIS não-cumulativo), de 30 de dezembro de 2002, e 10.833 (Cofins não-cumulativa), de 29 de dezembro de 2003, determinam como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens o serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme expressos em seus artigos 1°S:

...

A mesma legislação permite as exclusões da base de cálculo, enumerando-as no §3º do art. 1º das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003. Assim, os valores apurados nesta fiscalização constituem receitas e não estão entre as exclusões da base de cálculo, devendo compor a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a Cofins:

...

A Instrução Normativa SRF n° 51/1978 traz a definição de descontos incondicionais:

...

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da Solução de Consulta n° 10, de 11 de fevereiro de 2010, da DISIT da 4a Região Fiscal manifestou-se sobre a questão da seguinte forma:

...

Note-se que o entendimento é o de que as bonificações em mercadorias recebidas pelo fornecedor somente se equiparam aos descontos incondicionais quando concedidos em nota fiscal e quando não depender de evento posterior à emissão do documento, por ocasião de uma operação de compra de mercadorias desse mesmo fornecedor. Trata-se de uma operação casada de venda de mercadorias com desconto incondicional, concedido na forma de bonificação, na mesma nota fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *Na situação fática da qual estamos tratando, o exame das notas fiscais apresentadas revelou que a bonificação foi concedida de forma isolada, não estando vinculada à qualquer operação de venda. Além disto, a Solução de Consulta n° 10 deixa claro que a Receita Federal não admite que a bonificação na forma de desconto incondicional aconteça em momento posterior à emissão da nota fiscal, tampouco acolhe o conceito de receita com bonificação como recuperação de custos.*
>
> *As "bonificações" em mercadorias representam receita tributável, pois sua verdadeira natureza, no caso em tela, é a de doações recebidas. Inexistindo notas fiscais e registros contábeis que permitam tratá-las como descontos incondicionais, tais valores devem compor a receita a ser oferecida à tributação do PIS e da COFINS, fato este que não foi observado pelo sujeito passivo.*
>
> *Diante de tais constatações e da vinculação e obrigatoriedade do lançamento por parte da autoridade fiscal, não resta alternativa diferente senão a do lançamento de ofício das referidas contribuições e imposto devidos sobre as receitas do mercadorias recebidas em doações, auferidas pelo contribuinte Supermercados Zona Sul, conforme esclarecimentos prestados pela própria fiscalizada e respectivos registros contábeis.*

Cientificada da autuação em 23/10/2013, a contribuinte apresentou impugnação em 22/11/2013 (e-fls. 1.269/1.295), alegando, em síntese e fundamentalmente, o que se depreende dos excertos a seguir:

> ***(A) NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE AS BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS - NÃO INCLUSÃO DOS DESCONTOS CONCEDIDOS NO CONCEITO DE RECEITA***
>
> *...*
>
> *3.17 Ocorre que, ao assim proceder, as autuações lavradas desconheceram que a definição legal concedida à base de cálculo das contribuições em tela como sendo "o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil não tem o poder de permitir que a fiscalização desnature o conceito de "receita" determinada pela legislação comercial.*
>
> *3.18 Noutras palavras, referida definição legal das bases de cálculo não permite enquadrar descontos, condicionados ou incondicionados, como receita para fins de incidência de PIS e de COFINS.*
>
> *3.19 Isto porque as bonificações, sejam elas em abatimento do valor unitário ou em mercadorias, sempre serão descontos (ainda que condicionais), e, como tal, deve ser respeitado pela Receita Federal do Brasil, já que possui tratamento determinado pelo ordenamento pátrio.*
>
> *3.20 Assim, mesmo que as bonificações recebidas não sejam totalmente correlacionadas com respectivas operações de venda, a incidência tributária de PIS e de COFINS sobre as mercadorias recebidas em bonificação resta afastada, vez que não é lícito alargar o conceito de "receita" determinado pela legislação comercial, sob pena de inquestionável ofensa ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, que prevê:*
>
> *...*

3.28 Desta forma, não é crível que os artigos 1º, caput, da Lei n.° 10.637/2002, e 1º, caput, da Lei n.° 10.833/2003, permitam interpretar que o PIS e a COFINS incidam sobre as bonificações em mercadorias recebidas, as quais, com amparo no artigo 110 do Código Tributário Nacional, no artigo 177 da Lei n.° 6.404/76 e nos Pronunciamentos Técnicos CPC n.° 16/09 e 30/09, não estão inseridos no conceito de receita e devem ser deduzidos do custo de aquisição.

3.29 Noutras palavras, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem nas bases de cálculo do PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda. Somente neste segundo momento ocorrerá a incidência tributária de PIS e COFINS.

...

(B) AS BONIFICAÇÕES SÃO DESCONTOS INCONDICIONAIS – NÃO INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS - MATÉRIA EMINENTEMENTE DE FATO - NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL

...

3.38 Para justificar a autuação, o Termo de Verificação Fiscal apresenta o teor do item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51/1978. segundo a 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'.

3.39 Observa-se, assim, que as autuações fixaram atenção na suposta existência de pendência de evento posterior à emissão da nota fiscal e no fato de que a mesma nota não abrangia a operação de venda e a bonificação.

3.40 Todavia, ao assim entender, as autuações deixaram de observar as peculiaridades da relação estabelecida entre o Impugnante, grande rede varejista, e os fornecedores.

3.41 As mercadorias recebidas em bonificação pelo Impugnante, no caso em tela, referem-se a acordos de preço realizados entre este e seus fornecedores, os quais, ao invés de fornecerem descontos sobre os valores unitários, concedem mercadorias a título de bonificações.

3.42 Tal operação é conhecida como "dúzia de treze", na qual o valor da bonificação acaba por diminuir o custo unitário de cada produto recebido, não gerando receita para quem recebe os produtos.

3.43 A princípio, convém destacar que é descabida a exigência de que a mesma nota fiscal ampare a venda e a bonificação, vez que, como sabido, cada Estado federado possui regras específicas para a emissão de documento fiscal que abarque mais de uma operação.

...

3.46 Percebe-se, assim, que as bonificações concedidas não precisam constar na mesma nota fiscal da venda.

3.47 Deste modo, uma vez estando a bonificação atrelada a uma operação de venda, restará caracterizada a existência de desconto incondicional, que, nos

DOCUMENTO VALIDADO

termos do artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", da Lei n.° 10.637/02, e do artigo 1º, § 3º. inciso V, alínea "a", da Lei n° 10.833/03, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

...

3.49 Todavia, o Impugnante não obteve êxito em localizar as notas fiscais de venda relacionadas às bonificações concedidas dentro do prazo regulamentar para apresentação da presente impugnação, motivo pelo qual se requer, desde já, a produção de prova pericial e a juntada posterior de documentação suplementar, que demonstrará a regularidade da escrituração contábil do Impugnante.

3.50 É importante mencionar que a matéria discutida é eminentemente de fato e o Impugnante pretende demonstrar, por meio da produção de prova pericial contábil, que as bonificações em mercadorias recebidas estão atreladas com operações de venda, tendo ocorrido apenas a emissão de notas fiscais distintas.

(C) OFENSA À NÃO-CUMULATIVIDADE NO REFAZIMENTO DAS BASES DE CÁLCULO -NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL

...

3.57 No caso em tela, o Impugnante, recebedor das mercadorias em bonificação(descontos), não se valeu de qualquer crédito, vez que, como reza a legislação, tais bonificações não geram crédito, sendo deduzidas do custo de aquisição.

3.58 Todavia, uma vez que a Auditoria Fiscal refez as bases de cálculo, introduzindo as mercadorias recebidas a titulo de bonificação como receita oriunda de doação, deveria ter levado em consideração que o Impugnante ofereceu toda a receita obtida com a revenda à tributação, sem deduzir quaisquer créditos relativos às bonificações recebidas.

3.59 Por ter sido descaracterizada a natureza de desconto e terem sido lançados os valores como receita, os montantes lançados a titulo de PIS e COFINS devem ser tidos como geradores de crédito, o que. inevitavelmente, reduziria a quantia a ser recolhida pelo Impugnante ao final de cada mês.

...

3.61 Desta forma, tendo a Auditoria Fiscal modificado as bases e a classificação contábil das bonificações, em obediência à não-cumulatividade. deveria o ter refeito por completo, apurando quais seriam os impactos dos créditos gerados pelos lançamentos efetuados nos montantes totais a serem recolhidos nos respectivos meses a título de PIS e COFINS.

3.62 E mais! Além de não ter refeito as bases corretamente, a fiscalização incluiu, na base de cálculo do PIS e da COFINS. diversas mercadorias recebidas em bonificação que estão sujeitas a alíquota zero ou que são isentas, conforme se observa nas notas fiscais apresentadas a título de amostragem (doc. n.° 04 - já anteriormente apresentadas à fiscalização), gerando, consequentemente, inquestionável tributação excessiva.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *3.63 É inegável, portanto, que as autuações, ao refazerem as bases de cálculo da forma como foi feita, ofenderam a não-cumulatividade, princípio norteador do PIS e da COFINS regidos pelas Leis n.os 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente*
>
> *...*
>
> *Ao longo de sua defesa, cita doutrina, soluções de consulta e jurisprudência administrativa que ampararam o seu entendimento.*
>
> *Ainda, requer prova pericial, especificando os quesitos e indicando profissional para tal fim.*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), por meio do Acórdão nº 14-104.416, de 20 de janeiro de 2020, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES.
>
> 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.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.
>
> Não dá direito a crédito de contribuições o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

A recorrente Supermercado Zona Sul S/A interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

> *4.1 Ante todo o exposto, o Recorrente requer:*
>
> *(i) seja dado provimento ao presente recurso reformando-se integralmente o acórdão proferido pela 14ª Turma da DRJ/POR a fim de anular integralmente a autuação já que, nos termos dos artigos 1º, caput, da Lei n.º 10.637/02, 1º, caput, da Lei n.º 10.833/03, c/c os artigos 110 do Código Tributário Nacional, e 177 e §§ da Lei n.º 6.404/76 e com os Pronunciamentos Técnicos CPC n.º 16/09 e 30/09, as bonificações, ainda que encaradas como descontos condicionais, devem ser utilizadas na redução do custo de aquisição, não como receita bruta;*
>
> *(ii) caso assim não se entenda – o que se admite somente para fins argumentativos - sejam os autos deste processo administrativo baixados à origem para a realização da prova pericial para que seja reconhecido por este colegiado que as bonificações recebidas estão atreladas a operações de venda de forma incondicional, o que*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

demonstra a regularidade da escrituração contábil do Recorrente e a consequente improcedência das autuações; ou

(iii) subsidiariamente, sejam os autos deste processo administrativo baixados à origem para realização de diligência fiscal, possibilitando a análise das notas fiscais a serem apresentadas pelo Recorrente e o que mais a fiscalização entender necessário para que se possa concluir definitivamente sobre a ofensa ao princípio da não-cumulatividade no refazimento das bases de cálculo das aludidas contribuições.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DAS BONIFICAÇÕES RECEBIDAS E DA (NÃO) INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

Conforme supra relatado, a fiscalização manifestou o entendimento de que as "bonificações" em mercadorias recebidas pela recorrente representam receita tributável, pois sua verdadeira natureza seria de doações recebidas, de modo que "*[i]nexistindo notas fiscais e registros contábeis que permitam tratá-las como descontos incondicionais, tais valores devem compor a receita a ser oferecida à tributação do PIS e da COFINS, fato este que não foi observado pelo sujeito passivo*", razão pela qual lavrou os autos de infração ora combatidos.

Ao apreciar a impugnação, o v. acórdão recorrido destacou que, no âmbito da Receita Federal do Brasil, a matéria está consolidada pelas Soluções de Consulta Cosit, nº 291, de 13/06/2017, e nº 380, de 23/08/2017 (DOU 12/09/2017), de modo que, considerando o efeito vinculante das Soluções de Consulta Cosit, adotou no r. *decisum* os fundamentos nelas explicitados.

Por pertinente, reproduzimos as conclusões das referidas Soluções de Consulta, transcritas no voto:

SC Cosit nº 291, de 2017:

[...]

12. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, na sistemática não cumulativa:

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> o PIS/Pasep e a Cofins sobre o valor de mercado desses bens; e 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 formada legislação geral das referidas contribuições.
>
> **SC Cosit nº 380, de 2017, vinculada à nº 291, de 2017:**
>
> [...]
>
> Conclusão
>
> 25 A lista do exposto, soluciona-se a presente consulta:
>
> 1 - com sua vinculação parcial à SC-Cosit n° 291, de 2017, respondendo ao interessado que:
>
> a) 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.
>
> b) As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.
>
> c) 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.
>
> d) 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.
>
> 2 - Esclarecendo ao consulente que o recebimento "a posteriori" de verba proveniente de rebaixa de preço e recomposição de margem, através de crédito em conta-corrente ou abatimento em duplicata do fornecedor, constitui auferimento de receita por parte do adquirente das mercadorias, tributável pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep devidas por este, visto que, na espécie, há ingresso de valor com caráter de definitividade, em razão da sua atividade empresarial, a par de tratar-se de desconto “a posteriori”, decorrente de condições que representam um custo inerente à atuação empresarial do comprador, que o fornecedor assume por liberalidade, mediante acordo.

Além de entender correta a inclusão das bonificações em tela na receita tributável das contribuições ao PIS e da COFINS, assim se manifestou o v. acórdão recorrido acerca das demais alegações tecidas pela recorrente:

A contribuinte alega ainda que acaso se considere tributáveis as bonificações recebidas, houve equívoco na composição das bases de cálculo pela auditoria fiscal. Entende que deveriam ter sido computados os créditos referentes às aquisições das mercadorias recebidas em observância à não cumulatividade, e, por outro lado, afirma terem sido incluídas mercadorias sujeitas à alíquota zero ou isentas, anexando cópias de notas fiscais exemplificativas.

Mais uma vez suas alegações não tem fundamento.

Isso porque, no caso, 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, de2003.

Ademais, quanto a alegação de haver produtos sujeitos à alíquota zero ou isentos dentre os recebidos dos fornecedores, diga-se que isso em nada afasta a necessidade de sua inclusão na base de cálculo tributável, haja vista que o fato gerador é ter auferido a receita de bonificação/doação.

A legislação relaciona a isenção ou alíquota zero com operação venda da mercadoria – o que não ocorreu quando da sua aquisição pela interessada a título gratuito. Apenas quando a interessada revender o produto recebido como brinde é que serão verificadas quais as alíquotas pertinentes.

Para além disso, diga-se que as demais alegações da contribuinte sobre suposta modificação dos conceitos de receitas pela legislação das contribuições em tela implicam negar a validade das normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico. Nesse contexto, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de normas.

Com efeito, a via administrativa não é o foro competente para discussão de inconstitucionalidade de lei, matéria de competência do Poder Judiciário por força do próprio texto constitucional.

[...]

Por fim, no que tange ao pedido de diligência e posterior juntada de documentos, diga-se que a teor dos artigos 16 e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a prova deve ser apresentada momento da impugnação, sob pena de preclusão, não competindo à Administração Tributária a iniciativa da adoção de eventual procedimento de diligência, a fim de suprir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da sua demonstração probatória na impugnação.

O procedimento de diligência e/ou perícia, na esfera de julgamento, presta-se a solucionar dúvidas eventualmente levantadas na análise da documentação

DOCUMENTO VALIDADO

> *probatória já acostada ao processo. Demais disso, devem ser observados os requisitos para sua formulação.*
>
> *No caso em tela, os elementos presentes nos autos foram suficientes para formar a convicção desta relatora, conforme restou explicitado ao longo do voto.*
>
> *Dessa forma, cabe indeferir os pedidos de diligência/perícia e de juntada posterior de provas solicitados.*
>
> *Em face do exposto, voto pela improcedência da impugnação interposta.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente destaca que as mercadorias recebidas em bonificação, no caso em tela, referem-se a acordos de preço realizados entre a varejista e seus fornecedores, os quais, ao invés de fornecerem descontos sobre os valores unitários, concedem mercadorias a título de bonificações. Ressalta que tal operação é conhecida como "dúzia de treze", na qual o valor da bonificação acaba por diminuir o custo unitário de cada produto recebido, não gerando receita para quem recebe os produtos.

Diante disto, contesta a conclusão adotada pela fiscalização e chancelada pelo v. acórdão recorrido, reiterando os argumentos expostos na impugnação, abaixo sintetizados:

> (i) as bonificações, sejam elas em abatimento do valor unitário ou em mercadorias, sempre serão descontos (ainda que condicionais), e, como tal, deve ser respeitado pela Receita Federal do Brasil, já que possui tratamento determinado pelo ordenamento pátrio;
>
> (ii) nos termos dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 16/2009 e 30/2009, as bonificações, tidas como descontos (ainda que condicionais), devem ser deduzidas dos custos de aquisição das mercadorias revendidas;
>
> (iii) as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem nas bases de cálculo do PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda. Somente neste segundo momento ocorrerá a incidência tributária de PIS e COFINS;
>
> (iv) uma vez estando a bonificação atrelada a uma operação de venda, resta caracterizada a existência de desconto incondicional, que, nos termos do artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", da Lei n.º 10.637/02, e do artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea "a", da Lei n.º 10.833/03, não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Diante disto, citando doutrina e jurisprudência no sentido defendido, requer o provimento do recurso, nos termos dos artigos 1º, caput, da Lei n.º 10.637/02, 1º, caput, da Lei n.º 10.833/03, c/c os artigos 110 do Código Tributário Nacional, e 177 e §§ da Lei n.º 6.404/76 e com os Pronunciamentos Técnicos CPC n.º 16/09 e 30/09, para cancelar a autuação combatida.

Subsidiariamente, requer a reforma do v. acórdão recorrido para permitir a realização da prova pericial para demonstrar que (i) as bonificações em mercadorias recebidas

DOCUMENTO VALIDADO

estão atreladas com operações de venda, tendo ocorrido apenas a emissão de notas fiscais distintas, e (ii) tendo sido descaracterizada a natureza de desconto e tendo sido lançados os valores como receita, os montantes lançados a título de PIS e COFINS devem ser tidos como geradores de crédito, o que, inevitavelmente, reduziria a quantia a ser recolhida pela recorrente ao final de cada mês.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, no que se refere aos descontos e bonificações, a vantagem econômica do comprador, estabelecida em acordos comerciais, jamais poderá ser considerada receita, porque o comprador sempre realiza um desembolso/pagamento, não apura receita que resulte em aumento de seu patrimônio líquido.

A efetiva vantagem decorrente da redução do valor de compra das mercadorias (ou do seu recebimento em maior quantidade – bonificação) apenas se aperfeiçoa quando da revenda da mercadoria ao consumidor final. Somente nesse momento haverá ingresso financeiro e, portanto, receita tributável.

No que se refere especificamente às bonificações, o fornecedor que entrega "mercadoria em bonificação" não está auferindo qualquer "receita adicional", nem está fazendo "doação". Por sua vez, a empresa que recebe a mercadoria bonificada tem "custo zero", benefício que não pode ser transformado em "receita" na entrada, uma vez que a receita será auferida na saída, quando a mercadoria é destinada à venda.

A entrada no estoque de mercadorias adquiridas a custo zero enseja uma maior tributação quando do cômputo da receita decorrente de sua venda. Isto porque, quando da apuração do lucro tributável, o custo das mercadorias vendidas (CMV) é deduzido da respectiva receita bruta, bem como, para fins de PIS e COFINS, não há o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade decorrente da aquisição.

A admissão da possiblidade de tributação das bonificações legitimaria um *bis in idem* inconstitucional, em prejuízo das empresas varejistas, que teriam o ingresso das mercadorias recebidas como bonificação tributado, como se fosse acréscimo patrimonial e, quando da efetiva venda, não poderiam reduzir tal custo de sua receita, por terem sido, referidas mercadorias, contabilizadas a "custo zero", não sendo, portanto, consideradas no CMV e para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

Cumpre ressaltar que, embora o conceito de receita, para fins de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, também abranja as reduções no passivo que resultam em aumento do patrimônio líquido, tal situação não se configura no presente caso. Isto porque os descontos/bonificações não representam diminuição do passivo, mas redução dos próprios custos de aquisição.

Neste sentido, merece referência a definição de custos de aquisição apresentada no Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC nº 16):

DOCUMENTO VALIDADO

> Custos de aquisição
>
> 11. **O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compr**a, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição**. (Alterado pela Revisão CPC 01)
>
> (**Grifamos**)

Frise- que, em tais acordos comerciais, além da negociação do valor unitário do bem, em regra, são realizados diversos arranjos contratuais, que influenciam na formação do preço final de aquisição dos produtos. Ou seja, não se pode considerar separadamente os valores unitários dos bens e os descontos concedidos nos acordos comerciais, pois ambos compõem uma mesma operação.

Da mesma forma, sendo condicionais ou incondicionais, os descontos só são relevantes da perspectiva do vendedor/fornecedor, já que é este quem fatura, aufere receita e estabelece o desconto sobre o preço cobrado, inclusive é o que consta da dicção legal: "§ 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**."

Assim, quaisquer que sejam as renegociações ou descontos praticados entre fornecedores e varejistas, não representam receita para os últimos, pois quem compra produtos incorre em despesa (custo), nunca em receita.

Neste sentido, assim se manifestou a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.836.082, nos termos da ementa abaixo transcrita:

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.
>
> [...] III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> IV - **Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador**.
>
> V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.
>
> VI - **Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente**.
>
> VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.
>
> (REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023) (**Grifamos**)

Por serem bastante elucidativos para compreensão da controvérsia, transcrevo os seguintes excetos do voto da M. Ministra Relatora:

> *Com efeito, **enquanto o fornecedor obtém receita mediante contratos de compra e venda de mercadorias, o varejista incorre em despesas para desempenho de sua atividade empresarial. Assim, somente sob o ponto de vista do alienante os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame**.*
>
> *No entanto, **sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista. Nesse caso, a obtenção de receita somente ocorrerá quando da revenda ao consumidor, ocasião na qual terão relevância apenas eventuais abatimentos outorgados ao cliente final e não aqueles usufruídos em operações anteriores**.*
>
> *Dessa forma, a distinção entre a natureza dos descontos concedidos deve ser averiguada pelo Fisco na relação jurídica tributária entre a União e o contratante que aufere receita, sendo desinfluente a análise da incidência das mencionadas contribuições sob o prisma do contribuinte, o qual, na consecução do negócio jurídico, incorre em despesas.*
>
> *[...]*

> *Ademais, os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estatuem não integrar a base de cálculo das contribuições em exame "[...] os descontos incondicionais concedidos", reputando, por conseguinte, que a pessoa jurídica responsável pela concessão dos descontos – e não a beneficiária – é impactada com a redução da receita bruta.*
>
> *O item 4.2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 também elenca tais rubricas como "[...] parcelas redutoras do preço de venda [...]", sempre tomando por parâmetro o sujeito responsável por outorgar o benefício.*
>
> *Desse modo, a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e venda, perspectiva amparada pela supracitada jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal. (**Grifamos**)*

Neste sentido, cito os recentes julgados desta C. Turma, de minha relatoria:

> PIS E COFINS. DESCONTOS COMERCIAIS. BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO. NÃO INCIDÊNCIA.
>
> Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.
>
> Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.
>
> (Processo nº 10872.720066/2017-61; Acórdão nº 3101-004.442; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 30/01/2026)
>
> PIS E COFINS. DESCONTOS COMERCIAIS. REDUTORES DE CUSTO. NÃO INCIDÊNCIA.
>
> Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.
>
> Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

DOCUMENTO VALIDADO

(Processo nº 17227.720010/2022-27; Acórdão nº 3101-004.322; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 09/12/2025)

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso, para cancelar integralmente as autuações combatidas, uma vez que as bonificações em mercadoria recebidas pela recorrente de seus fornecedores configuram redução do custo de aquisição e não receita, razão pela qual não estão sujeitas às contribuições ao PIS e da COFINS.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, a fim de anular integralmente os autos de infração combatidos.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

DOCUMENTO VALIDADO