



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.721491/2018-01
ACÓRDÃO	1003-004.599 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POSTO TREVO 3 COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2014, 2015

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 11, “[n]ão se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITA. BONIFICAÇÃO. CLÁUSULA SUSPENSIVA.

Nos termos do art. 117, I, do CTN, “os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados (...) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”. Assim, estando o pagamento de bonificação condicionado ao atendimento de condições, não há que se falar em ocorrência do fato gerador enquanto não cumpridas as suas exigências.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITA. BONIFICAÇÃO. CLÁUSULA SUSPENSIVA.

Nos termos do art. 117, I, do CTN, “os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados (...) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”. Assim, estando o pagamento de bonificação condicionado ao atendimento de condições, não há que se falar em ocorrência do fato gerador enquanto não cumpridas as suas exigências.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITA. BONIFICAÇÃO. CLÁUSULA SUSPENSIVA.

Nos termos do art. 117, I, do CTN, “os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados (...) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”. Assim, estando o pagamento de bonificação condicionado ao atendimento de condições, não há que se falar em ocorrência do fato gerador enquanto não cumpridas as suas exigências.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITA. BONIFICAÇÃO. CLÁUSULA SUSPENSIVA.

Nos termos do art. 117, I, do CTN, “os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados (...) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”. Assim, estando o pagamento de bonificação condicionado ao atendimento de condições, não há que se falar em ocorrência do fato gerador enquanto não cumpridas as suas exigências.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2014 e 2015, acrescidos de juros de mora e multa de ofício majorada de 112,5%, em razão de suposta omissão de receita operacional e divergências entre os valores declarados/pagos e os valores provisionados na escrituração contábil, a título de IRPJ e CSLL.

Intimado, o contribuinte apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) a postura do contribuinte não foi a de embaraçar a fiscalização, muito pelo contrário, empenhou-se ao máximo em atender as solicitações, não negou-se a entregar a documentação exigida e buscou a contratação de profissionais que poderiam organizar e proceder à entrega dos documentos; (ii) não há o que se falar em não fornecimento de informações, pois embora tardiamente, devido aos empecilhos internos na empresa, toda a documentação solicitada foi entregue; (iii) examinando a cadeia de atos que desencadearam a multa e os documentos anexos comprova-se que o contribuinte não foi o responsável, não sendo justo para com esse que manteve a sua boa fé a atribuição de algo que não deu causa; (iv) no que tange aos valores recebidos a título de bonificação, a omissão ocorreu em virtude da postura incoerente do profissional responsável pela contabilidade do contribuinte; (v) quando falamos dos valores recebidos por meio de bonificações devemos ponderar que interpretá-los como auferimento de receita possibilitando incidência tributária do PIS e COFINS mostra-se desarrazoado, visto que o fato gerador dessas contribuições é a receita; (vi) o valor recebido não podem ser alocado como receita ou faturamento, visto que a bonificação foge a natureza de receita bruta passível de incidência do PIS ou da COFINS disposta na Lei nº 9.718/98 c/c Decreto-Lei nº 1.598, pois não decorreu da atividade da empresa nem participa de seu faturamento, representou apenas ingresso de caixa ou trânsito contábil; (vii) contribuinte ingressou com Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária com pedido de Antecipação de Tutela Provisória de Urgência em Caráter incidental, de forma liminar, junto a 9ª Vara Federal Cível SJDF sob o nº 1008103-03.2017.4.01.3400 (anexo), onde pleiteia a declaração da inexistência de relação jurídica tributária obrigacional que vincule a autora ao recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS com base na parcela correspondente ao ICMS ou ISS que adentra em sua contabilidade ante a sua inconstitucionalidade, assim como exercício do procedimento compensatório do crédito decorrente dos pagamentos à maior (decorrente dessas parcelas) desde os cinco anos que antecedem ao ajuizamento da ação; e (viii) por possuir influência direta no presente processo administrativo, sendo inclusive capaz de alterar toda sua substância, pois a demanda reconhecerá créditos retroativos de compensação direta com o valor do débito do presente lançamento, torna-se evidente a necessidade de se aguardar o desfecho da ação citada devendo ser aplicado a este procedimento fiscal uma suspensão provisória.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou procedente em parte a impugnação, para afastar o agravamento da multa, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2014, 2015

MULTA GRAVADA PELO NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÕES

O agravamento da multa pelo não atendimento à fiscalização deve ser aplicado como medida extrema. Não restando devidamente comprovado a desídia em responder as intimações, não pode ser o contribuinte penalizado por esse tipo de agravamento. O agravamento da multa de ofício em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos não se aplica nos casos em que a omissão do contribuinte já tenha consequências específicas previstas na legislação.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Contribuição para o PIS/Pasep apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida pelo cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

NÃO CUMULATIVIDADE. ANTECIPAÇÃO DE BONIFICAÇÃO MONETÁRIA DE PERFORMANCE. INCIDÊNCIA. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS.

A Cofins apurada de forma não cumulativa incide sobre a bonificação monetária de performance recebida pelo cumprimento de metas pré-estabelecidas, que deve ser reconhecida pelo regime de competência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Contra tal decisão, interpôs a Recorrente recurso voluntário, sustentando, em síntese, que (i) é necessário revisão dos créditos tributários desmembrados e inseridos no processo nº 10746-721.690/2023-79, vez que o valor de IRPJ foi objeto de impugnação e o valor enviado não considera o afastamento da majoração da multa de ofício; (ii) cerceamento do direito de defesa, vez que a DRJ entendeu que Recorrente não apresentou impugnação em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, sendo que a impugnação apresentada na época abarcou todo o crédito tributário constituído; (iii) prescrição intercorrente no curso do processo administrativo; (iv) ausência de omissão de receita, vez que a Autoridade Fiscal não comprova o recebimento de qualquer quantia pela Recorrente a título de bonificação; (v) a suposta bonificação mencionada pelo fisco quando da autuação está sustentada na análise de contrato de posto revendedor e que foi analisado pelo agente do fisco, de forma equivocada, vez que o contrato é taxativo quando estabelece que recorrente ficaria sujeitos aos termos e condições do contrato enquanto estiver ostentando manifestação visual e as marcas Shell que os caracterizam e, ainda assim, não houve comprovação do recebimento de valores pelo contribuinte.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada por carta com aviso de recebimento em 24.04.2023 (fl. 624). Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recurso voluntário interposto em 23.05.2023.

II – PRELIMINAR

Sustenta a Recorrente que houve cerceamento do direito de defesa, vez que a DRJ entendeu que a Recorrente não apresentou impugnação em relação ao IRPJ e à CSLL, sendo que a impugnação apresentada na época abarcou todo o crédito tributário constituído. Diante disso, afirma que é necessária a revisão dos créditos tributários desmembrados e inseridos no processo nº 10746-721.690/2023-79, vez que o valor do IRPJ e da CSLL foi objeto de impugnação e o valor enviado não considera o afastamento da majoração da multa de ofício.

Examinando a decisão recorrida, verifica-se que foi reconhecida a não impugnação do IRPJ e da CSLL apenas com relação à infração “DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR PROVISIONADO E O DECLARADOR/PAGO”. Veja-se:

Antes de prosseguir na análise dos argumentos trazidos na impugnação, necessário deixar registrado que não foi objeto de impugnação os lançamentos de IRPJ e CSLL, referente a infração intitulada DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR PROVISIONADO E O DECLARADOR/PAGO, não sendo instaurado o litígio sob esta infração, sendo definitiva o crédito tributário a ela relacionado.

No que se refere ao IRPJ sobre bonificações, a decisão entendeu que a matéria estaria controvertida, vez que foi questionada pelo contribuinte a natureza de receita da bonificação. Confira-se:

Outra alegação da impugnante é de que não é cabível a incidência das contribuições do CSLL, PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de bonificação recebidos, visto não se tratarem tais valores de receita ou faturamento por ela auferido.

Apesar de não haver menção, na impugnação trazida, ao IRPJ, entendo que ao defender a natureza da bonificação como não sendo receita/faturamento, está abrangendo também este tributo.

Entendendo que não há reparos a fazer na decisão recorrida nesse ponto. De fato, a Recorrente, em sua impugnação, não teceu qualquer linha para questionar a infração “DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR PROVISIONADO E O DECLARADOR/PAGO”.

Com relação ao agravamento da multa, houve impugnação específica da Recorrente, de forma que não deve proceder eventual cobrança no Processo nº 10746-721.690/2023-79. No entanto, como se trata de processo autônomo, sobre o qual o presente conselho não tem jurisdição, eventual irregularidade da cobrança deverá ser manifestada naqueles autos.

Diante disso, não procedem os argumentos da recorrente de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

III – MÉRITO

III.1 – Prescrição intercorrente

Sustenta a Recorrente que ocorreu prescrição intercorrente no processo administrativo. A inexistência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal é objeto da Súmula CARF nº 011, que assim dispõe:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.
(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação à prescrição intercorrente.

III.2 – Suposta ausência de omissão de receita

Sustenta a Recorrente, ainda, a ausência de omissão de receita, vez que a Autoridade Fiscal não comprova o recebimento de qualquer quantia pela Recorrente a título de bonificação. E acrescenta que a suposta bonificação está sustentada na análise equivocada do Fisco do contrato com o posto revendedor, vez que o contrato é taxativo quando estabelece que a Recorrente ficaria sujeita aos termos e condições do contrato enquanto estiver ostentando manifestação visual e as marcas Shell que os caracterizam. Além disso, não houve comprovação do recebimento dos valores correlatos pelo contribuinte.

Nesse ponto, assiste razão a Recorrente, vez que não houve comprovação do recebimento de valores pela Recorrente no ano-calendário de 2015. Confira-se o Termo de Verificação Fiscal (fls. 48 – 52):

20. No curso do procedimento fiscal, foram circularizados cartórios a fim de obter informação sobre a existência de eventuais escrituras ou registros públicos tendo como parte a empresa fiscalizada. Nesse contexto, a fiscalização obteve a Escritura Pública de Constituição de Hipoteca para Garantia de Transações Comerciais lavrada às folhas 171/175 do Livro 198, do 2º Tabelionato de Notas de Palmas-TO, em 31/03/2016, que fazia referência a contratos assinados entre o contribuinte fiscalizado e a distribuidora Raizen Combustíveis S/A. Diante dessa

constatação, a Raizen Combustíveis S/A foi intimada a apresentar os contratos referidos na escritura.

21. Da documentação apresentada, constata-se que fora assinado entre as partes, no dia 12/09/2012, o Contrato de Posto Revendedor (anexo “CPR”), doravante referido como CPR. Este contrato tinha por finalidade estabelecer, dentre outras questões, o valor da bonificação a ser paga, o prazo de vigência, a forma de liberação da bonificação e a forma de apuração dos volumes contratados. Destaca-se os seguintes recortes do CPR com essas informações: (...)

22. Conforme Termo de Aditamento Contratual (anexo “Aditamento”), a cláusula 2.1, do anexo 1 foi alterada para o seguinte: (...)

23. Nessa perspectiva, a empresa fiscalizada obteria juridicamente uma receita de bônus ao atingir pelo menos 70% (setenta por cento) do volume total contratado. Caso não atingisse o percentual de 70%, não teria direito a nenhum valor a título de bônus. Uma vez superado o percentual de 70%, o bônus seria devido na proporção entre volumes contratados e os volumes efetivamente consumidos pelo revendedor (empresa fiscalizada), tendo como valor máximo R\$ 370.000,00 (trezentos e setenta mil reais).

24. Em decorrência do Princípio da Competência, que rege as regras contábeis atualmente vigentes, o valor da bonificação deve ser reconhecido proporcionalmente como receita e levado à tributação, ao serem satisfeitas as condições contratuais que exigem a compra de pelo menos 70% do volume contratado. Ou seja, no mês em que for superado 70% do volume contratado, deve-se reconhecer como receita 70% do valor máximo do bônus acordado (70% de R\$ 370.000,00 = R\$ 259.000,00). Nos meses seguinte, deve-se reconhecer como receita o produto do valor máximo do bônus pelo percentual de aquisição do volume contratado do referido mês, uma vez que já fora superado o marco contratual de 70%.

25. Dada esta situação, a fiscalização diligenciou a Raizen Combustíveis S/A (anexo “Diligência Fiscal Raizen”) para que tal empresa apresentasse resposta formal identificando o momento de atingimento das metas de volume pactuado, especialmente quando se atingiu 70% (setenta por cento) do volume total e quanto do volume total acordado havia sido adquirido até 31/12/2015.

26. Em resposta à diligência, a Raizen Combustíveis S/A apresentou a relação das Notas Fiscais (anexo “Relação NF enviadas pela Raizen”) emitidas para a empresa fiscalizada durante a vigência do CPR.

27. A fiscalização confrontou as informações apresentadas pela Raizen Combustíveis S/A com dados disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, concluindo pela compatibilidade entre ambas.

28. Totalizando o volume de combustíveis transacionados, conclui-se que em dezembro de 2015 a empresa fiscalizada superou o volume de 70% de aquisição do volume contratado, tendo atingido o volume de 71,03%, informação

comprovada pelos dados fornecidos pela Raizen Combustíveis S/A, em especial no anexo “Relação NF enviadas pela Raizen”.

29. Assim, 12/2015 é o momento em que deve ser reconhecido como receita tributável o percentual de 71,03% de R\$ 370.000,00 (ou seja, R\$ 262.811,00 - duzentos e sessenta e dois mil, oitocentos e onze reais), uma vez que neste mês a empresa fez jus ao recebimento do referido valor, em decorrência do princípio contábil da competência.

30. Tendo em vista o fato de que este percentual da bonificação máxima não foi reconhecido, no momento adequado, como receita tributável pelo contribuinte, a fiscalização procede ao lançamento de ofício dos valores a título de omissão de receitas.

Veja-se que a Autoridade Fiscal entendeu que a receita deveria ter sido reconhecida – e oferecida à tributação – no ano-calendário de 2015. No entanto, da análise dos documentos acostados aos autos, verifica-se que, conforme informado pela Raizen Combustíveis, o contrato que deu ensejo ao lançamento somente foi cumprido em 13.04.2017.

Isto é, até 13.04.2017, a Recorrente não havia cumprido as condições necessárias ao recebimento do bônus, não havendo que se falar na ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Isso porque, nos termos do art. 117, I, do CTN, “os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados (...) sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”.

Diante disso, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic