



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13855.723461/2014-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-005.276 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente MAGAZINE LUIZA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2010 a 30/11/2010

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS E/OU DOCUMENTOS.

A falta de apreciação de argumento essencial e/ou documentos juntados à impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e dá causa a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos retornarem à instância a quo para que seja proferida nova decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular a decisão recorrida, devendo outra ser proferida, enfrentando a natureza de determinadas receitas, se financeira e sua tributação.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto).

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **380/432**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **03-70.527 - 2ª Turma da DRJ/BSB**, e-fls. **363/372**, que julgou improcedente a impugnação apresentada, não reconhecendo o direito creditório.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

DO LANÇAMENTO

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 21 a 37, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins nos períodos de apuração 01/2010 a 11/2010.

O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 2.976.516,61 (dois milhões novecentos e setenta e seis mil quinhentos e dezesseis reais e sessenta e um centavos) a título de Contribuição para o PIS e R\$ R\$ 13.710.015,89 (treze milhões setecentos e dez mil e quinze reais e oitenta e nove centavos) a título de Cofins.

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, de fls. 38/41, a empresa deixou oferecer à tributação das aludidas contribuições, receitas advindas de bonificações financeiras recebidas de fornecedores, a título de “bonificação de amortização de custos” cujos valores relativos a elas foram deduzidos da base de cálculo das contribuições pela contribuinte.

Tais bonificações de amortização seriam, de acordo com a empresa, recomposições de custos promovidas pelos fornecedores.

No caso em tela, as motivações comerciais para as bonificações seriam:

Price/rebate – Bonificações a este título se referem, segundo o contribuinte, a indenização promovida por parte de alguns fornecedores pelas diretrizes de preços impostas por eles. Assim, em virtude de praticar preços de venda inferiores aos de aquisição destes produtos, é indenizada da perda pelo fornecedor. Aduz ainda que por não se tratar de nova operação de venda não é receita, mas apenas uma operação complementar ao da aquisição do produto, indenizando o Magazine Luiza.

Bonificações de custo – a natureza das bonificações de custo encontra similaridade com a de price/rebate. Isto porque os fornecedores oferecem vantagens financeiras ou em produtos para a fiscalizada em troca de diminuir os custos na aquisição de seus produtos. Seria então uma recomposição dos custos com os fornecedores, decorrente de razões comerciais, como uma promoção específica a ser implementada por determinado

fornecedor, ou uma desova de estoque de produtos obsoletos praticada em acordo com o fornecedor. Também pode ocorrer em razão de recomposição de margem reconhecida por determinado fornecedor.

Liquidação fantástica - neste caso a natureza das bonificações também guarda similaridade com as bonificações de custo. Apenas que neste caso a ação cingese a uma ação específica de venda. Trata-se da afamada liquidação empreendida pela fiscalizada no início de cada ano ou ainda por curto prazo promovida como “Só amanhã”, a envolver todas as lojas com produtos com grandes descontos. Isto porque a fiscalizada vende produtos a preços inferiores dos de custo. E nesta ocasião obtém com os fornecedores alguns valores de bonificação, que podem ser em produtos ou em aportes ou descontos financeiros.

Bônus – estas bonificações referem-se aos prêmios ganhos dos fornecedores em razão de metas de vendas. Os fornecedores estipulam metas de compras pela fiscalizada que, em atingindo estas metas, é premiada com as bonificações. Assim, neste caso não tem relação com a obsolescência ou com recomposição de margem das aquisições da fiscalizada, mas deriva dos ganhos com o incremento de vendas.

A fiscalização entendeu que tais bonificações constituem receitas que compõem o faturamento mensal da empresa e não estariam entre as hipóteses de exclusão da base de cálculo das contribuições, promovendo o respectivo lançamento de ofício.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignado, o contribuinte apresentou impugnação ao Auto de Infração em 26/12/2014, conforme fls. 239/275, dentro do prazo regulamentar previsto no art. 15, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, vez que a ciência deu-se em 26/11/2014 (fls 231/233), com as seguintes alegações.

Assevera que, em decorrência das muitas relações comerciais com seus fornecedores, é usual o recebimento “de valores” que não constituem receita tributável pela contribuição ao PIS e pela Cofins, por representarem mera recomposição de custo ou, caso assim não se entenda, recebimento de bonificações.

As quantias recebidas pela Impugnante provenientes de seus fornecedores não se enquadram na materialidade do PIS e da Cofins, por não se qualificarem como receita.

Para a Impugnante, a hipótese de incidência das contribuições em apreço é o auferimento de receitas, assim entendido como o: “ingresso ou entrada derivado das atividades empresariais em que esse patrimônio seja explorado (receitas de vendas de mercadorias, por exemplo) ou da aplicação de bens desse patrimônio (juros de aplicações financeiras, por exemplo)”.

Aduz que, segundo a legislação de regência, não apenas o produto decorrente da venda de mercadorias ou prestação de

serviços está submetido à tributação pelas contribuições ao PIS e a Cofins, mas também a entrada definitiva de todos os recursos provenientes da exploração da atividade empresarial. Contudo, as verbas recebidas a título de “Price/Rebate”, “Bonificação de Custo”, “Liquidação Fantástica” e “Bônus” não poderiam ter sido abrangidas pela incidência dessas contribuições, uma vez que tais valores não representaram o ingresso de riqueza nova.

A partir daí a impugnante faz um resumo dos diversos tipos de bonificação para amortização de custo:

(i) Price/Rebate: trata-se de uma recomposição do custo impactado por um ato praticado pelo próprio fornecedor. Isso porque, a Impugnante não detém qualquer controle sobre o valor da mercadoria negociada, pois se vincula ao preço imposto pelo fornecedor, mesmo após a incorporação dessa mercadoria ao seu estoque, ou seja, é uma recomposição pela venda inferior ao custo da mercadoria negociada, não representando, assim, ingresso de receita nova.

(ii) Bonificações de Custo: neste caso, ocorrendo vendas por quantias inferiores ao custo, o fornecedor recompõe o custo da mercadoria, sendo uma indenização à Impugnante que além que não apurar lucro na venda, ainda auferiu prejuízo, uma vez que o valor por ela desembolsado foi superior ao montante recebido na venda ao consumidor final.

(iii) Liquidação Fantástica: Operação usual e normal no ramo varejista, pois se trata de mera recuperação do custo do produto que tem o seu preço reduzido para que a campanha fique atrativa para o consumidor final, sendo que essa redução excessiva (abaixo de custo) é propiciada para atingir os interesses do fornecedor e não da varejista. Não representam ingresso de receita, devendo ser tratados como recomposição do custo incorrido pela Impugnante.

Assim, continua a sua defesa, todos os valores recebidos decorrem da venda a valor inferior ao custo da mercadoria adquirida, visam o restabelecimento do custo inicial, portanto, não se caracterizam como receitas passíveis de tributação pelo PIS e Cofins.

Busca, a título argumentativo, comparar os valores recebidos com indenização.

Em outra linha de raciocínio, aduz que os valores recebidos teriam a natureza de bonificação/desconto.

Defende que bônus não pode ser equiparado a uma receita, já que tal valor é calculado sobre o montante de compras efetuadas pela Impugnante. Bônus é um desconto, pois sendo atingida a meta de compra, o custo da mercadoria é reduzido.

Considerando-se que as bonificações visam à redução do preço da mercadoria que é paga pela varejista aos seus fornecedores, é possível afirmar que o “Price/Rebate”, “Bonificação de Custos” e “Liquidação Fantástica” e o “Bônus”, por terem como característica essencial a alteração do custo da mercadoria, podem ser equiparadas a descontos.

Argumenta que os valores por ela recebidos não podem ser compreendidos como uma fonte de receita, mas devem ser analisados sob o conceito de desconto, o qual não está restrito a uma operação isolada, mas, sim, ao universo de atividades comerciais existentes entre a Impugnante e seus fornecedores.

Equiparada a natureza do “Price/Rebate”, “Bonificação de Custos” e “Liquidação Fantástica” e do “Bônus” à bonificação/desconto, tais valores não são fatos ensejadores do PIS e da Cofins, uma vez que, tal como a recuperação do custo, não se enquadram no conceito de receita.

Segundo a Impugnante, bonificação seria aplicável não só aos descontos incondicionais, mas, sobre qualquer diminuição no preço da mercadoria, quer seja por meio de descontos incondicionais ou condicionais, pois, o objetivo da bonificação é reduzir o preço da mercadoria negociada.

Mesmo as bonificações em dinheiro possuem a natureza jurídica de desconto, uma vez que resultam na diminuição do custo da mercadoria adquirida.

Nas hipóteses dos autos, o que se tem é a concessão de desconto por parte do fornecedor, devido à prática de preços inferiores por parte dos concorrentes da Impugnante (por meio da redução do custo da mercadoria vendida), a fim de que esta possa fazer frente ao preço de venda daqueles, potencializando as vendas de determinada mercadoria e, conseqüentemente, elevando a quantidade de mercadorias adquiridas do fornecedor que concede o desconto.

Assevera que: (i) os descontos/bonificações podem ser incondicionais ou condicionais; (ii) o fato de serem condicionais em nada afeta a essência da bonificação; (iii) tanto o desconto incondicional como o desconto condicional afeta o custo da mercadoria adquirida; (iv) os descontos não representam ingresso de “receitas novas”; (v) não sendo uma “receita nova” o desconto condicional não pode ser tributado pela contribuição ao PIS e à COFINS.

Deste modo, torna-se evidenciado que os descontos oriundos do “Price/Rebate”, “Bonificações de Custo”, “Liquidação Fantástica” e “Bônus” que implicaram na redução do custo da mercadoria adquirida pela Impugnante devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Em outra linha de defesa, assevera que as bonificações por ela recebidas caracterizam-se como abatimentos financeiros ou descontos sobre os valores de compra, ou seja, como receita financeira, assim não haveria que se falar em incidência das contribuições sociais, haja vista que as alíquotas incidentes sobre tais receitas foram reduzidas a zero, a teor do art. 1º do Decreto nº 5.442, de 2005.

Defende também, a título argumentativo, que as bonificações/descontos auferidas pela Impugnante não poderiam

ser considerados como ingresso de receita nova, uma vez que os custos incorridos na compra das mercadorias, indubitavelmente, decorrem de receitas já tributadas. Assim, nos termos do § 3º, alínea “b” dos artigos 1º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/2003, apenas na remota hipótese de não serem considerados os argumentos anteriores, tais montantes devem ser equiparados à recuperação de crédito.

Por fim, em relação aos juros moratórios, argumenta que a sua incidência sobre a multa de ofício lançada é ilegal, haja vista que a taxa do SELIC somente é aplicável a tributos, de acordo com a legislação de regência.

É o relatório

O Acórdão n.º **03-70.527 - 2ª Turma da DRJ/BSB** está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2010 a 30/11/2010

FATO GERADOR. RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. RECEITA BRUTA. BONIFICAÇÕES.

A Cofins será calculada com base no seu faturamento, que corresponde à receita bruta, qual seja a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Bonificações pagas à título de recuperações ou devoluções de custos integram a receita bruta operacional, nos termos do inciso III do art. 44 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, estando sujeitas à contribuição.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2010 a 30/11/2010

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

II. Preliminar

II Nulidade da Decisão

A Recorrente alega a nulidade da decisão de primeira instância, pois a mesma deixou de analisar argumentos de sua Impugnação.

Argumenta que a DRJ deixou de analisar argumentos e aplicou de forma indevida dispositivo da Lei nº 4.506/1964 para o PIS/COFINS.

Alega que a base de cálculo do PIS/COFINS está disciplinada nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, sustenta quanto a diferença entre o conceito de receita bruta operacional para efeitos de IRPJ e PIS/COFINS na época dos fatos.

A Recorrente menciona expressamente a violação ao duplo grau de jurisdição, ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

A seu favor cita jurisprudência quanto a nulidade da decisão exarada pela 1ª Instância que não enfrentou todas as questões da impugnação. Faz referência ao novo CPC para sustentar que houve violação ao princípio do devido processo legal.

Pede a nulidade da decisão recorrida.

III – Do Direito

Inicialmente, a Recorrente faz menção as suas diversas atividades no comércio varejista e atacadista em geral. Alega que em virtude de diversas relações comerciais é usual o recebimento “de valores” dos fornecedores que não constituem receita tributável para fins de PIS/COFINS.

III – Base de Cálculo do PIS e da COFINS

Discorre acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS e o auferimento de receitas. Cita doutrina de José Antônio Minatel.

III.2 – Da Definição das Verbas denominadas como “Price/Rebate”, “Bonificações de Custo” e “Liquidação Fantástica”

A Recorrente explica que recebe valores de seus fornecedores como forma de recompor o custo anteriormente incorrido na aquisição de mercadorias. Cita e explica das modalidades: “Price/Rebate”, “Bonificação de Custo”, “Liquidação Fantástica”.

Exemplifica a hipótese em que o fornecedor exige que a sua mercadoria seja vendida abaixo do valor de custo, para posteriormente recompor o custo do produto adquirido pela Recorrente.

III.2.1 – Da Recomposição de Custo da Mercadoria Vendida

Afirma que os ingresso de valores a título de recomposição de custos das mercadorias vendidas não representa receita para a Recorrente. Dessa forma, conclui que não haveria que se falar em receita para fins de apuração do PIS/COFINS.

Analisa o conceito de receita, citando doutrina.

III.3 – Da Impossibilidade de se Equiparar “Price/Rebate”, “Bonificações de Custo” e “Liquidação Fantástica” e “Bônus” como Receitas Tributáveis (Bonificação/Descontos)

A Recorrente alega que os valores recebidos a título de “Price/Rebate”, “Bonificações de Custo” e “Liquidação Fantástica” possuem natureza de bonificação/desconto.

III.3.1 – Descontos Não é Receita Tributável

A Recorrente defende que os valores recebidos a título de descontos, não se enquadram no conceito de receita tributável para o PIS/COFINS. A seu favor cita doutrina e jurisprudência.

III.3.2 – A Natureza dos Descontos e Bonificações segundo o Direito Privado (Societário) e as Normas Contábeis

A Recorrente traz ainda argumentos de direito privado, a exemplo de suas obrigações advindas da Lei nº 6.404/76. Nessa linha, faz alusão ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pronunciamento técnico CPC nº 16 (R1), alterado pela Deliberação CVM nº 639, de 7/10/2010.

III.4 – Ad Argumentandum – Bonificações como Receita Financeira

A Recorrente alega que os descontos condicionais e as bonificações possuiriam natureza de receita financeira, sujeita a incidência de alíquota zero do PIS/COFINS.

III.5 – Ad Argumentandum – Da Equiparação das Bonificações Recebidas à Recuperação de Crédito

A Recorrente defende que os descontos e bonificações não poderiam ser considerados como ingresso de “receita nova”, uma vez que os custos incorridos na compra das mercadorias, decorrem de receitas já tributadas.

III.6 – Da Impossibilidade de Exigência da Multa: a Dúvida

A Recorrente argumenta que em caso de estreita maioria, decisão por voto de qualidade, deve-se anular a multa de ofício em razão da dúvida quanto a ocorrência da infração.

III.7 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

A Recorrente pugna pela ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, por absoluta ausência de previsão legal.

IV. – Do Pedido

Ao final pede, o reconhecimento da nulidade da decisão recorrida, o cancelamento integral dos autos de infração. Caso os autos sejam mantidos, pede (i) o cancelamento da multa de ofício no caso de voto de qualidade; (ii) a exclusão do juros sobre a multa.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

Preliminar - Nulidade da Decisão

A Recorrente pugna pela nulidade da decisão de primeira instância, pois esta deixou de analisar argumentos de sua Impugnação.

De fato, analisando-se a decisão recorrida observo que diversos pontos da impugnação deixaram de ser individualmente analisados. Mais precisamente me refiro aos seguintes tópicos da impugnação: II.3 – Da Impossibilidade de se Equiparar “Price/Rebate”, “Bonificação de Custo”, “Liquidação Fantástica” e “Bônus” como Receitas Tributáveis (Bonificação/Descontos); II.3.1 Desconto Não é Receita Tributável; II.3.2 – A Natureza dos Descontos e Bonificações segundo o Direito Privado (Societário) e as Normas Contábeis”; “II.4 – Ad Argumentandum – Bonificações como Receita Financeira”; e “II.5 – Ad Argumentandum – Da Equiparação das Bonificações Recebidas à Recuperação de Crédito”.

Ocorre que a análise individualizada de tais pontos por parte da primeira instância de julgamento é essencial para as discussões relativas a definição quanto ao enquadramento das receitas em receitas financeiras.

Ou seja, ainda que se entenda quanto a tributação de PIS/COFINS, faz-se necessário que o órgão de primeira instância se pronuncie quanto aos argumentos de receitas financeiras. Isto é necessário pois as receitas financeiras possuem alíquota diferenciada de PIS/COFINS.

Quanto a nulidade da decisão de primeira instância, em razão da falta de análise de argumentos da Impugnação, cabe citar precedentes deste CARF:

NULIDADE DE DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A falta de motivação adequada, que se baseie em fatos demonstrados nos autos, implica o cerceamento do direito de defesa e, por consequência, a nulidade da decisão de primeira instância. (CARF, Acórdão nº 3002-000.170 do Processo 10935.907532/2009-29, de 16/05/2018)

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTOS E/OU DOCUMENTOS. A falta de apreciação de argumento essencial e/ou documentos juntados à impugnação, caracteriza cerceamento do direito de defesa e dá causa a nulidade da decisão de primeira instância, devendo os autos retornarem à instância a quo para que seja proferida nova decisão. (CARF, Acórdão nº 2202-002.276 do Processo 12571.000195/2010-82, de 17/04/2013)

Diante do exposto, entendo que se trata de caso de nulidade por falta de análise de argumentos essenciais aduzidos na impugnação, em especial quanto a consideração da receitas como receitas financeiras.

Dessa forma, dou provimento a nulidade.

Da Multa de Ofício

A Recorrente argumenta que em caso de estreita maioria, decisão por voto de qualidade, deve-se anular a multa de ofício em razão da dúvida quanto a ocorrência da infração.

A alegação é desprovida de fundamento, uma vez que o tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. A multa de ofício é sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito, penalidade amparada pela Lei nº 9.430/96.

Nego provimento.

Da Incidência de Selic sobre a Multa de Ofício

A questão da incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício foi pacificada neste CARF por meio da edição da Súmula CARF nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Nego provimento.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para anular a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.