



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.723461/2014-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-014.004 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2024
Recorrente MAGAZINE LUIZA S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CALCULO. BONIFICAÇÕES

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CALCULO. BONIFICAÇÕES

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, que dava provimento ao recurso para excluir da base de cálculo das contribuições os valores de bonificações.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra a lavratura de autos de infração 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 contribuinte deixou oferecer à tributação das aludidas contribuições, receitas advindas de bonificações financeiras recebidas de fornecedores.

No caso em tela, as motivações para constituição do crédito, bem como, os argumentos da defesa, assim se resumem:

Price/rebate – Tratam-se de bonificações as quais a este título se referem, segundo o contribuinte, a indenização promovida por parte de alguns fornecedores pelo atingimento das diretrizes de preços impostas por eles;

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.

Liquidação fantástica - neste caso a natureza das bonificações também guarda similaridade com as bonificações de custo, sobretudo, trata-se de uma ação específica de venda, afamada como “*liquidação fantástica*” empreendida 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.

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.

Irresignada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 9ª Turma da DRJ/BSB, através do acórdão 03-70.527, proferido em 22/04/2016. Ocorre que, os autos retornaram à DRJ/BSB em face de decisão administrativa proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em 24/04/2019, por meio do Acórdão nº 3201.005.276, a qual, em sede recursal, e por unanimidade de votos, anulou parcialmente a

decisão de primeiro grau, pois a mesma teria deixado de analisar individualmente os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Em 24/10/2019, a Delegacia Regional de Julgamento/BSB proferiu novo acórdão nº 03-087.642, o qual julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

FATO GERADOR. 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, portanto, sujeitas à incidência da Cofins.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em suma, é o Relatório.

Voto

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço

Ante a existência de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- Da alegação de nulidade

Insurge-se a Recorrente contra a manutenção do lançamento tributário ao alegar que os respectivos lançamentos foram mantidos com base no inciso III, do artigo 44, da Lei nº 4.506/64, que trata do conceito de receita bruta para fins da legislação do IRPJ, afirmando ainda que o julgador de piso absteve-se de analisar detidamente uma série de argumentos abordados pela Recorrente em sua Impugnação, entre eles a questão dos valores recebidos serem indenizações pagas pelos fornecedores à Recorrente, além da natureza das bonificações.

Todavia, entendo não assistir razão a Recorrente.

No que pese a alegação da ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento a violar o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

De acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

Art. 59. São nulos:

(...);

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão da autoridade administrativa está amparada no art. 142 do CTN.

A alegação de que o julgador de piso não fundamentou a sua decisão, a meu ver, é equivocada, o ato administrativo está devidamente motivado.

E no que pese a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento da ausência de exame de todos os argumentos postos pela Recorrente, entendo tal alegação como equivocada e não tem amparo legal.

Da sua análise, mais especificamente do voto condutor recorrido, consta expressamente o enfrentamento das alegações da Recorrente, sobretudo, quanto à natureza das receitas da Recorrente.

Ratificando o entendimento do julgador de piso, de certo, o julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram, devendo, apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis ao deslinde do caso.

Ademais, do acórdão recorrido proferido extrai-se que foram enfrentadas todas as matérias de defesa arguidas pela Recorrente, permitindo, assim, o amplo exercício do seu direito de defesa. A meu ver, não há nulidade na decisão recorrida. Por isso, nego provimento a este tópico recursal.

Outrossim, entendo ser prescindível a realização de nova diligência fiscal por estarem presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta relatora, sobretudo, indubitavelmente, a propositura de nova diligência poderá comprometer a celeridade do processo e, por consequência, prejudicar a própria Recorrente.

Enfrentada as questões preliminares, conheço-as, porém as afasto.

Passamos a análise do mérito do presente recurso.

II- DO MÉRITO

Defende a Recorrente que as verbas recebidas a título de “Price/Rebate”, “Bonificação de Custo”, “Liquidação Fantástica” e “Bônus”, mesmo com a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS pela EC 20/98, não poderiam ter sido abrangidas pela incidência das contribuições (PIS/COFINS), uma vez que tais valores não representaram o ingresso de riqueza nova.

Pois bem.

No tocante às bonificações, dizem respeito à:

Price/rebate – Tratam-se de bonificações pagas pelos fornecedores pelo atingimento de metas e diretrizes por eles impostas. 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 recorrente 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, sobretudo, trata-se de uma ação específica de venda, afamada como “*liquidação fantástica*” empreendida 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 recorrente 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.

Por sua vez, defende a Recorrente que as verbas recebidas pela Recorrente a título de “Price/Rebate”, “Bonificação de Custo”, “Liquidação Fantástica” e “Bônus”, não podem sofrer a incidência das contribuições (PIS/COFINS), uma vez que tais valores não representaram o ingresso de riqueza nova.

Vejamos.

Conforme o art. 1º de ambas as Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, com a incidência não cumulativa, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente, de sua denominação ou classificação contábil.

Conforme o § 3º, inciso V, alínea “a”, destas leis, não integram a base de cálculo destas contribuições as receitas referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.

Logo, as leis de incidência das contribuições sociais: deixam claro que descontos concedidos são receitas e, em se tratando destes descontos, apenas os incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

Todavia, no presente caso constata-se a natureza contraprestacional desses recebimentos. A meu ver, não se tratam de descontos incondicionais dado que os fornecedores contribuem financeiramente com o nítido interesse em obter alguma contrapartida, circunstância essa que não se coaduna com o conceito de desconto incondicional e nem com o de receita financeira.

Entendo que os lançamentos supramencionados não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento.

É de clareza solar que essas bonificações se revestem de um caráter contraprestacional, os fornecedores só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca a, futuramente, receber.

Portanto, tanto não se tratam de descontos incondicionais e sequer de receitas financeiras, não podendo se aplicar as disposições contidas no art. 1º, § 3º, V, alínea “a” das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (descontos incondicionais) e tampouco o art. 1º do Decreto 5.442/2005 (alíquota zero para receitas financeiras).

E no que cerne a alegação de caráter indenizatório das bonificações de custo, somente, para fins de evitar eventual alegação de omissão, é mister registrar que entendo que tais descontos também são concedidos condicionalmente, com nítido caráter contraprestacional, na verdade, decorrentes de negociações comerciais em datas posteriores à aquisição das

mercadorias, por isso, não podem ser considerados como descontos incondicionados como pugna a Recorrente.

E não obstante os valores não terem transitado pela conta "caixa", "bancos" ou qualquer outra destinada ao registro de ingressos de recursos, restou caracterizado o auferimento de receita, em razão do aumento no patrimônio líquido, fruto da redução do passivo, mais precisamente do valor da conta que consignava o valor devido a fornecedores.

Aqui tomo como base as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar a respeito do tema assim leciona (*Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS. IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo. n. 1, jan. 2001.p. 30)*:

“Tenho meditado profundamente sobre este problema e não consigo ver como sustentar que as reduções de obrigações sem pagamento não sejam receitas, porque na verdade elas reúnem todas as características pelas quais se pode identificar uma receita.

(...)

Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equiparar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.

Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto de forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço o ativo e as obrigações do lado direito o passivo. A diferença entre eles resultado da soma algébrica é o patrimônio líquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.

Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando o ativo quanto diminuindo o passivo.

Por qualquer destas operações o resultado do patrimônio líquido é igual.

Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.

E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoadada.

Na mesma linha, Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia (*Manual de Contabilidade, Elsevier Editora: São Paulo, 2009, p. 32*):

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro).

Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

E quanto a alegação da possibilidade de equiparação dos bônus como receitas financeiras posta pela Recorrente, levando em consideração tudo o que foi exposto anteriormente, quando da descrição das bonificações, também não consigo enxergá-las como uma receita financeira.

É verdade que o art. 373, vigente à época dos fatos, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras, mas, evidentemente, está a se referir aos descontos financeiros, concedidos em razão de uma contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento.

Como é cediço, um dos pontos de partida para a interpretação sistemática, é a contextualização do dispositivo interpretado.

Se o mencionado art. 373 do RIR (atual disposição contida no art. 397 do Decreto nº 9.580 de 22 de Novembro de 2018), está inserido na Subseção I (Receitas e Despesas Financeiras) da Seção IV (Outros Resultados Operacionais), é nesse contexto que deve ser levada a efeito sua interpretação.

Assim sendo, o fato de o legislador mencionar os descontos dentre as receitas financeiras enquadráveis em Outros Resultados Operacionais não transforma todo e qualquer desconto em receita financeira, mas, exclusivamente, define de que forma se dará a sua tributação.

Outrossim, todas as bonificações, pelo menos pelo que consta dos autos, dizem respeito às rubricas as quais correspondem a descontos comerciais concedidos em razão do cumprimento de obrigações assumidas- de compromisso de natureza contraprestacional,

tratando-se, pois, de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Pela descrição da contraprestação a cargo da Contribuinte pode-se assumir que todas as bonificações (*price-rebate*, *bonificações de custo*, *liquidação fantástica e os bônus*) estavam condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer, a cargo da Contribuinte, e inobstante, os valores possam ou não ter transitado pela conta "caixa", "bancos" ou qualquer outra destinada ao registro de ingressos de recursos, a meu ver, resta caracterizado o auferimento de receita, em razão do aumento no patrimônio líquido, fruto da redução do passivo, mais precisamente do valor da conta que consignava o valor devido a fornecedores.

No que pese toda boa argumentação da Recorrente, a meu ver, é inequívoco que os descontos obtidos pela Recorrente junto aos seus fornecedores constituem receita tributável pela contribuição ao PIS e pela COFINS, devendo assim serem incluída em suas bases de cálculo.

No mesmo sentido, o presente tema já foi decidido na CSRF, através do Acórdão 9303003.810, proferido em 26/04/2016, desta 3ª Turma da CSRF, assentou que bonificações condicionais são receitas e devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Por todo exposto, voto por afastar as preliminares arguidas no presente recurso, e no seu mérito, negar-lhe provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima