



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720010/2015-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.279 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente REDEFLEX COMERCIO E SERVICO DE TELEFONIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

COFINS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da Cofins inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores ainda que não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo, sem contrapartida no ativo.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo contribuinte junto aos fornecedores integram a base de cálculo da Cofins não cumulativa; os valores recebidos dos fornecedores, independentemente do tipo de condição, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS/PASEP. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo do PIS/Pasep inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores ainda que não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo, sem contrapartida no ativo.

PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS COMERCIAIS CONDICIONADOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo contribuinte junto aos fornecedores integram a base de cálculo do PIS/Pasep não cumulativo; os valores recebidos de fornecedores, independentemente do tipo de condição, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PERÍCIA. LIVRE CONVENCIMENTO DA AUTORIDADE JULGADORA A RESPEITO DE SUA NECESSIDADE.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências, assim como dispensá-las, da forma que entender necessárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Ana Paula Pedrosa Giglio.

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 11-055.892, exarado pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Recife/PE, em sessão de 26/04/2017, que julgou **improcedente** a Impugnação apresentada pela contribuinte acima identificada.

Os Autos de Infração (fls. 02/35) identificaram a seguinte irregularidade: i) **insuficiência de recolhimento** do PIS e da Cofins em razão de **compensação indevida de créditos relativos à bonificações**, no período de apuração de 01 a 12/2011.

Os valores teriam sido inseridos na contabilidade da empresa em conta denominada “*créditos relativos a aquisições no mercado interno*”, tendo a fiscalização **verificado tratar-se de bonificações**. Diante da **ausência de saldos deste tipo de créditos informados nos DACON**, os valores em tela, foram integralmente considerados como integrantes da base de cálculo e oferecidos à tributação do PIS/Cofins através dos autos de infração. Entendeu a autoridade fiscal que os valores referentes a **bonificações não poderiam ser utilizados como crédito do PIS/Cofins no regime não cumulativo**.

A autuação resultou em crédito tributário apurado de **R\$ 769.933,59**, sendo R\$632.594,08 relativos à Cofins e R\$ 137.339,51 relativos ao PIS.

A interessada apresentou **Impugnação** (fls 1.469/1.482) na qual se insurgiu contra os seguintes pontos:

- a autuação teria sido embasada em **glosa de créditos existentes**, onde o **Fisco teria ignorado o direito ao crédito da contribuinte no que diz respeito às bonificações recebidas** de seus fornecedores;

- argumenta que teria inserido em seu estoque os produtos recebidos em bonificação, os quais teriam sido posteriormente comercializados, o que teria acarretado suas inclusões na base de cálculo do PIS/Cofins. Por serem as referidas contribuições não cumulativas, sustenta ser plenamente **admissível utilizar seus créditos**, uma vez que, sobre estas, teria ocorrido recolhimento do PIS/Cofins;

- defende que as **bonificações recebidas seriam descontos incondicionais redutores do preço de venda**. No entanto, como as referidas bonificações não foram excluídas da base de cálculo (do faturamento), restaria evidenciado o recolhimento a maior das contribuições;

- requer a **realização diligência**, com a finalidade de apurar as suas assertivas;

- sustenta que **a multa de ofício não deveria ser aplicada**, pois não teria ocorrido qualquer ilicitude;

- asseverou que só existiria previsão legal para a **incidência dos juros sobre o tributo e não sobre a multa de ofício**;

- justifica que a penalidade aplicada, lhe traz prejuízos e inviabiliza sua atividade operacional. Além disso, a glosa dos créditos **ultrapassaria os limites da razoabilidade, tornando o tributo confiscatório**.

Requer a procedência da impugnação apresentada, com a conseqüente anulação do Auto de Infração.

Em 26/04/2017, a 2ª turma da DRJ Recife/PE proferiu o acórdão nº 11-055.892 o qual, por unanimidade de votos, foi **indeferida a Impugnação** apresentada pela empresa e mantido o crédito tributário.

Irresignada, a parte recorreu a este colegiado, através do Recurso Voluntário de fls 1.594/1.608, no qual alega em síntese **apenas as questões relativas ao direito de dedução das bonificações da base de cálculo das contribuições e ao requerimento de realização de diligência**.

Requeru a total procedência do Recurso e a anulação do Auto de Infração.

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Do Processo

A empresa **Redeflex** é especializada em **distribuição de cartões pré-pagos** para aparelhos telefônicos celulares e cartões indutivos para telefones públicos, além de prestar **serviços de habilitação de aparelhos celulares e telefonia fixa** residencial e pública. Possui matriz em Cuiabá/MT e conta com mais 10 filiais pelo Brasil.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 25/35), a autoridade fiscal analisou a regularidade dos créditos de PIS/Cofins informados no DICON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) apurando **utilização indevida de créditos de PIS/Cofins** relativos aos valores informados na conta "*13 - Outras Operações com Direito a Crédito*", ligados a bonificações recebidas de seus fornecedores. Estes créditos **foram glosados pela fiscalização que as entendeu como bonificações recebidas e serviram de base para os lançamentos** de ofício, ora examinados.

O cerne da presente lide consiste, portanto, em definir a possibilidade (ou não) de dedução dos créditos de PIS/Cofins utilizados que tiveram como base a entrada de mercadorias recebidas pela empresa de seus fornecedores a título de bonificações as quais, posteriormente, foram revendidas.

Das Mercadorias Recebidas como Bonificações

A discussão se deu em razão de a Autoridade Fiscal ter **glosado créditos de PIS/Cofins lançados pela Recorrente relativos às bonificações recebidas de seus fornecedores**. A parte entende que tem **direito a deduzir tais créditos** e que a fiscalização **compreendeu mal a natureza jurídica destes benefícios/descontos** recebidos.

A recorrente defende que **as bonificações recebidas não foram uma mera liberalidade de seus fornecedores** (ou seja, não seriam descontos incondicionados). **Seriam parte integrante de contratos de compra e venda de mercadorias** e que se caracterizariam, em realidade, como desconto ou redução do preço da de mercadorias adquiridas das principais operadoras de telefonia móvel do país, em razão de seu volume de compras. Tais bonificações fariam parte do **modelo de negócios estabelecido entre a Redeflex e as operadoras de telefonia** que consistiria em operações através das quais *“a Recorrente recebe das operadoras um desconto pré-definido pelas mesmas, em geral definido como “margem”, cujo montante é utilizado para sustentar e liquidar todas as despesas do negócio. Através de tal margem, ou suposta doação, são suportadas despesas comerciais e administrativas de toda a cadeia de distribuição até o cliente final”* (fl. 1.596).

Esta é, efetivamente, a **definição de bonificação**, a qual consiste **na entrega, por parte do fornecedor, de uma quantidade maior de produto vendido, ao invés da concessão de uma redução do valor da venda**. Assim, o preço médio de cada produto é reduzido, já que o vendedor aumenta a quantidade, sem causar redução do preço do negócio (também conhecida como modelo “*leve três e pague dois*”). **A bonificação é muito utilizada nas relações comerciais e tem por finalidade manter a fidelidade do cliente ou motivá-lo a adquirir mais mercadorias para revenda**. As mercadorias fornecidas a título de bonificação **não têm ônus para o adquirente**. De fato, nas operações com produtos bonificados, **o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de produto maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total**.

Não se tratariam de doações, e sim de operações ligadas ao cumprimento de cláusulas contratuais derivadas dos acordos celebrados entre a Redeflex e seus fornecedores. As “*operações existentes entre as empresas estão vinculadas a uma compra e venda e não uma simples doação, não houve uma operação a título gratuito, e sim a entrega de produtos para implementação de operações de compra e venda com retenção de margem de venda*” (fl. 1.599).

Às fls 1.596/1.604 da peça recursal apresenta recortes do que afirma serem cópias dos contratos celebrados com seus fornecedores a fim de demonstrar que as bonificações seriam descontos condicionados (contrariamente ao defendido na impugnação, onde argumenta serem descontos incondicionados – fls 1.473 e 1.474). Desta forma, a decisão *a quo* analisou o caso como sendo relativo a esta modalidade de bonificação.

Analisando a lide conforme inicialmente proposta, a decisão de primeira instância, explica que existem tipos diferentes de bonificações: “*as bonificações vinculadas e as desvinculadas de operações de vendas. As primeiras são redutoras do preço de venda e, quando concedidas sem vinculação a evento futuro e incerto (condição), têm natureza de desconto incondicional. As segundas, por serem desvinculadas da venda, são transferidas por liberalidade da empresa, apresentado natureza de doação*”. Nas duas hipóteses, entretanto, não há incidência do PIS/Cofins, uma vez que, no caso das **bonificações vinculadas, os descontos incondicionais concedidos não integram a base de cálculo das contribuições**, ao passo que **nas bonificações desvinculadas a fornecedora/vendedora promove uma doação de mercadoria, não auferindo qualquer receita** desta operação.

No caso em tela, a contribuinte defende no Recurso Voluntário, que as mercadorias foram enviadas (referidas como bonificações no Auto de Infração e nas peças de defesa) em razão de uma **sistemática do modelo de negócios que atuava como complementação da aquisição de uma compra e venda anterior, vinculada e descrita nos dados adicionais da Nota Fiscal** (fl. 1.605). O caso ficaria, então, caracterizado na primeira hipótese de bonificação (vinculada), entretanto, a Autoridade Fiscal e a Julgadora teriam interpretado como sendo o segundo caso (bonificação incondicionada, desvinculada ou do tipo “doação”).

As bonificações são os “*recebimentos de certa quantidade de mercadoria que é remetida ao revendedor a título gratuito. Essas bonificações, via de regra, são negociadas a cada operação, e geralmente dependem de compras realizadas. O que caracteriza a bonificação, distinguindo-a do desconto, é o fato de que o preço é mantido e uma quantidade maior do que a efetivamente comprada é entregue*”. **A bonificação, portanto possui característica condicional**, pois as vantagens concedidas pelos fornecedores a seus revendedores são **decorrentes de políticas comerciais que visam estimular o relacionamento comercial existente, por meio de incentivos e descontos concedidos**, assim como por meio de participação nas despesas relacionadas à comercialização de tais produtos.

Deve-se, então, determinar qual o **conceito de receita tributável pelo PIS e Cofins a ser aplicado ao caso concreto**. As Leis n.ºs. 10637, de 2002 e 10.833, de 2003 trazem o conceito de receita tributável pelas contribuições como sendo:

“Art 1º. A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Da análise dos autos verifica-se que se tratava de descontos concedidos pelos fornecedores em razão de atingimento de metas ou volumes de compras. **A forma de cálculo deste desconto estaria relacionada à quantidade de mercadorias compradas pela Recorrente, ou seja, estipuladas a partir de metas de compras periódicas** e por conta disto, no momento de assinatura do contrato, estipula-se um percentual de desconto. Trata-se de descontos, previstos em cláusulas contratuais e concedidos no momento das aquisições, importando assim, em redução do custo de aquisição das mercadorias (Exemplos de descontos concedidos em função de volume vendas - fls 111, 169, 187 – indicados às fls 1.597/1.599).

No caso específico do PIS e da Cofins não cumulativos, **a base de cálculo é o valor da receita de venda da mercadoria, ou seja, aquele lançado na nota fiscal de venda**, representativo da obrigação contraída pelo adquirente, que irá compor seu passivo. Sobre o valor **da mercadoria constante da nota fiscal, o adquirente apura créditos do PIS e da Cofins não cumulativos**. Evidentemente, **desse valor já foram excluído os descontos concedidos pelas fornecedoras das mercadorias, não ocorrendo, portanto, nem a incidência e nem o direito ao crédito sobre os eventuais descontos obtidos**.

Os **descontos concedidos pelo fornecedor** da mercadoria após a realização da operação de compra e venda, por qualquer razão (inclusive por força de contrato ou de estratégia comercial de qualquer das partes envolvidas), **representam uma despesa do fornecedor**. Por sua vez, o **adquirente teve reduzida a sua obrigação de pagar** o preço normal da mercadoria adquirida, **diminuindo seu passivo** e, conseqüentemente, **aumentando o seu lucro**, ou seja, o seu ativo, o seu patrimônio.

Todas as reduções (descontos) sofridas no valor das obrigações da Recorrente junto a fornecedores, **concretizadas por descontos concedidos, sob qualquer forma**, seja no ato do pagamento das duplicatas, ou através de recebimento de recursos financeiros diretamente de seus fornecedores, ou qualquer outra modalidade, **seja qual for a finalidade, representam receitas**, pois diminuiram o passivo da recorrente e aumentaram seu patrimônio (lucro), seu ativo.

Neste sentido já se manifestou anteriormente este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da COFINS inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores ainda que não informados nas notas fiscais, por implicarem em **redução do passivo sem contrapartida no ativo**.

RECEITAS. VALORES RECEBIDOS DE FORNECEDORES.

Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação, mesmo que implementados através do desconto em duplicatas pagas aos mesmos, dissociadas do momento da venda e recebimento dos produtos, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

Processo n.º 16561.720161/2012-40. Acórdão n.º 3301-006.965, de 22/10/2019.

Relatora: Semíramis de Oliveira Duro.

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

BONIFICAÇÃO POR DESEMPENHO DE VENDAS. CONCEITUAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS PARA INCIDÊNCIA DA COFINS. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Bonificações pagas em cumprimento a condições suspensivas relacionadas a desempenho de vendas compõem a base de cálculo da Cofins, por terem a natureza de receitas brutas na prestação de serviços, entre concessionárias e fabricantes de veículos, independente da forma de cálculo e dos valores que originaram estas bonificações.

Processo n.º 10855.721068/2015-13. Acórdão n.º 34302-010.764, de 26/07/2023.

Relator: Jorge Luís Cabral.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

DESCONTOS RECEBIDOS. CONTRAPARTIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO.

Mesmo antes da Lei n.º 9.718/98, e consoante a LC n.º 70/91, caracterizavam-se como faturamento, base de cálculo da COFINS, os **descontos recebidos de fornecedores em contrapartida** a serviços de transporte e distribuição.

OUTRAS RECEITAS. DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. PERÍODO A PARTIR DE FEV/99. LEI Nº 9.718/98. TRIBUTAÇÃO.

Nos termos da Lei n.º 9.718/98, a receita bruta, base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, **inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores**, ainda que não informados nas notas fiscais, **por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo.**

Processo n.º 11080.013954/2002-26. Acórdão n.º 203-010.152, de 07/08/2006. Relator:
Emanuel Carlos Dantas de Assis

Na hipótese analisada **quem dá o desconto é o fornecedor. O varejista é beneficiário dos descontos.** Entende-se, portanto, que **há incidência de PIS/Cofins sobre o valor dos descontos recebidos, ainda que se caracterizem como descontos condicionais**, uma vez que foram concedidos em troca de uma contraprestação (no caso, atingimento de metas ou alto volume de vendas). A existência de condições para a concessão das bonificações ou descontos comerciais, **inibe a exclusão das receitas, auferidas nessas transações, da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins.**

A possibilidade de dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores relativos aos descontos recebidos (seja eles condicionais ou incondicionais) faria com que o comprador recebesse um duplo benefício: por um lado pagaria um valor menor pelos produtos recebidos, aumentando a sua lucratividade e por outro reduzindo a base de cálculo das contribuições a pagar. A pretexto da não cumulatividade utilizar-se-ia de **crédito relativo a mercadorias que não foram tributadas**, posto que entregues pelo fornecedor a título de descontos concedidos.

Desta forma, entende-se que não assiste razão à Recorrente em seu pleito de utilização de crédito de PIS/Cofins relativo a bonificações recebidas.

Do Pedido de Perícia

A Recorrente defende, ainda, ter ocorrido **erro na análise da natureza jurídica da relação existente entre ela e as operadoras de telefonia**, suas fornecedoras de mercadorias, o que tornaria necessária a realização de perícia técnica a fim de demonstrar que **as bonificações recebidas não seriam doações dos fornecedores e, sim parte dos contratos de fornecimento celebrados**. Tal perícia se destinaria a determinar a **sistemática vinculação das notas de suposta doação com a operação de compra antecedente** e mencionada nas Notas Fiscais, devendo ser analisada a sistemática para afastar o expurgo. Apresenta quesitos.

A perícia tem por finalidade a elucidação de questões técnicas ou fáticas controvertidas ou que suscitem dúvidas ao julgador. A ele cabe avaliar a necessidade da produção de prova técnica que exige conhecimento especial e se faça necessária para o deslinde da lide.

No presente caso, o Relatório Fiscal, seus anexos, assim como as peças de defesa e as provas por elas produzidas detalham de maneira clara os critérios utilizados pela fiscalização na forma de apuração do crédito tributário.

Neste sentido, o Decreto n 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece que **ao julgador cabe a determinação das diligências que entender necessárias**, pois na apreciação da prova formará livremente sua convicção:

“**Art. 29.** Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

No caso em análise, **mostra-se desnecessária a realização de diligências ou perícias**, tendo em vista que as provas acostadas pela parte estão devidamente esclarecidas e a decisão de mérito concentra-se em questão de direito.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo integralmente o crédito tributário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio