



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

**Processo n°** 10480.720046/2013-70  
**Recurso n°** 10.480.720046201370 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-002.585 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.**

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS DE CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL.**

Os descontos de caráter contraprestacional não são considerados descontos incondicionais, e compõem a base de cálculo da Contribuição.

**CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda.

No contexto das atividades de venda a varejo de mercadorias em supermercados, os serviços de transporte de mercadorias entre estabelecimentos não guarda relação de pertinência, não se caracterizando como insumo.

**CRÉDITOS - MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - IMPOSSIBILIDADE**

O ICMS - ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.



Alexandre Kern. e negar provimento quanto à exclusão do rateio das despesas de propaganda da base de cálculo das contribuições, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Redator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

## Relatório

BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA. foi autuado pela Fiscalização da DRF/REC (Equipe de Fiscalização dos Maiores Contribuintes da 4ª RF) para formalização da constituição e exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o PIS, abrangendo o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, em decorrência da não inclusão na base de cálculo de receitas tributáveis e do desconto indevido de créditos. Os valores globais, em Reais, são os seguintes:

COFINS	R\$61.188.739,81
Juros de Mora (calculados até 12/2012)	R\$22.238.162,56
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	R\$45.891.554,91
Total	R\$129.318.457,28
Contribuição para o PIS	R\$13.284.397,45
Juros de Mora (calculados até 12/2012)	R\$4.828.022,12
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	R\$9.963.298,14
Total	R\$28.075.717,71

De acordo com o Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal (fls. 028 e 036), a Fiscalização apurou os valores lançados a partir dos livros contábeis (Diário/Razão/Balancetes), espelhados nos arquivos digitais obtidos junto ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. As planilhas de apuração das bases de cálculo e das contribuições a pagar, após o desconto dos créditos e das retenções na fonte, apresentadas pela sociedade, foram utilizadas como elemento de comparação.

Instada a explicar a natureza dos lançamentos efetuados nessas contas e a justificar as exclusões, indicando o fundamento legal, de valores registrados em contas que, por sua natureza, comporiam a sua receita bruta, o contribuinte respondeu o seguinte:

Conta nº 421302 – DESC. OBTIDOS PROG P:

Trata-se de descontos financeiros obtidos através de negociações comerciais com os fornecedores, conforme acordo comercial (desconto padrão).

Conta nº 430312 – RECEITAS DE PROMOÇÕES:

São meramente bonificações concedidas sem a realização de compras com os fornecedores, participação em publicidade, aniversário, conforme acordo comercial firmado.

Conta nº 430316 – RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE:

São receitas em que são registradas as bonificações decorrentes de ações de publicidade (através de tablóides, vts) em co-participação com fornecedores, com base no acordo comercial firmado.

Conta nº 430320 – RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS:

São bonificações negociadas com fornecedores pela abertura de novas lojas, conforme acordo comercial firmado entre as partes.

Conta nº 430322 – RECEITAS ACOR. Ñ DEVO:

São receitas em que são registradas as bonificações decorrentes de mercadorias recebidas e não devolvidas fora do padrão de qualidade, ou com avarias. Por esta razão, os produtos são vendidos com uma margem inferior e o fornecedor nos bonifica da diferença, tudo definido em acordo comercial entre as partes.

Conta nº 430326 – RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS:

São receitas de bonificações sobre os eventos promocionais.

Conta nº 430331 – RECEITAS NÃO DIFERIDAS:

São receitas de bonificações que não devem ser diferidas EITF (decorrentes de acordo de bonificações de recuperação de períodos retroativos).

Conclui então a Fiscalização que estas contas referem-se a valores recebidos pelo BOMPREGO de entidades consideradas "parceiras", em virtude de entendimentos contratuais (ou não) e, assim, independentemente da forma como foram contabilizadas tais entradas, elas comporiam o faturamento, consoante previsão do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Especificamente em relação à Conta nº 421302 – Descontos Obtidos – Programa Pagamento, a Fiscalização detalhou que os descontos “financeiros (ou condicionais)” dependem do implemento de condições futuras e incertas, relacionadas ao pagamento da obrigação. Ou seja, *“trata-se de estímulo à liquidação antecipada da obrigação assumida, sem relação direta com a transação mercantil em si, pois está relacionado somente com as ... condições de pagamento”*, ao passo que o que viram registrado na referida conta se trataria de ganhos decorrentes dos chamados “descontos comerciais”, que não eram destacados no documento fiscal (a autuada registrou a Nota Fiscal de compra pelo seu valor integral, compondo base de cálculo dos créditos PIS/Cofins).

Na sua contabilização, como regra geral, o contribuinte registrou os seguintes lançamentos: a débito na conta de estoque de mercadorias (nº 400001 – Mercadoria Nacional Compras), pelo valor total da nota fiscal, e a crédito nas contas dos fornecedores e em contas de receitas de bonificações, dentre estas, a de nº 421302. Ou seja, a nota fiscal do fornecedor é emitida com o valor 'x' mas o pagamento é feito por 'x-y' pois, apesar de não constar na nota fiscal, existe um desconto 'y' previamente acertado entre as partes (bonificação). Daí, concluíram os autuantes que o resultado destas operações representam faturamento, nos termos das leis regentes das contribuições.

No Demonstrativo de Apuração das Bases de Cálculo do PIS/Cofins – Diferenças a Tributar (fls. 571 e 572) estão os créditos e débitos totais lançados em cada conta,

mês a mês, sendo as diferenças os valores que não foram oferecidos à tributação pelo contribuinte.

Em relação aos créditos da não-cumulatividade descontados pelo contribuinte, a Fiscalização promoveu glosas de duas naturezas. Em primeiro lugar, entenderam os autuantes indevido o desconto de créditos sobre despesas com fretes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não vinculados a operações de venda ocorridas. Ainda, foi considerado a tomada de créditos sobre o ICMS – Substituição Tributária nas compras de mercadorias.

O cálculo dos valores que foram glosados está no “Demonstrativo dos Créditos de PIS/COFINS – Diferenças a Tributar” (fls. 575 e 576).

A contribuição lançada de ofício, em cada mês, é resultante da soma do resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativa às receitas não oferecidas à tributação com os valores das glosas de créditos.

Sobreveio Impugnação (fls. 1.350 a 1.415), na qual defende o entendimento de que os descontos pactuados com seus fornecedores não representam receita operacional, mas sim descontos incondicionais prestabelecidos nos acordos comerciais, que resultam na redução do custo das mercadorias adquiridas e que, portanto, não devem ser computados na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A impugnação foi assim sintetizada no Relatório da decisão recorrida:

10. Como primeiro ponto de discordância, afirma que houve “excesso de autuação”, no que se refere às bonificações recebidas em dinheiro, valores estes que já teriam sido incluídos na base de cálculo na apuração feita pelo contribuinte e, conseqüentemente, já teriam sido pagas as contribuições, não cabendo nova cobrança.

10.1. Relaciona estes valores, mês a mês, sendo que tomamos, para fins de análise, o de janeiro de 2008: R\$ 449.934,56.

11. Em seguida, tece o que chama de “Considerações Preliminares a Respeito do Mercado Varejista e dos Descontos Concedidos”, que transcrevemos, procurando resumir:

*A Impugnante pertence ao Grupo WAL-MART, que é uma das maiores redes varejistas do mercado e vende produtos das maiores indústrias do Brasil e do mundo. A grande maioria de seus fornecedores são indústrias multinacionais, com vasta experiência no ramo atacadista, tais como BRFOODS, AMBEV, UNILEVER, entre muitos outros.*

*No exercício regular de suas atividades ... mantém com seus fornecedores acordos comerciais típicos do mercado varejista, os quais prevêem descontos incondicionais e entrega de mercadoria bonificada objetivando a redução do custo da mercadoria.*

*Esses descontos decorrem de uma negociação com o fornecedor, bem como das peculiaridades de cada situação fática. Essa é a prática do mercado varejista.*

*Os descontos objeto da primeira parte da autuação são basicamente relativos à logística de centralização de entrega das mercadorias, marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas, promoções de aniversário e inauguração das lojas, não devolução de mercadorias quebradas e avariadas, crescimento dos pedidos e vendas das mercadorias adquiridas pela Impugnante e desenvolvimento dos negócios.*

*Assim, se o fornecedor, por exemplo, estipula durante a negociação que entregará seus produtos no Centro de Distribuição, repassará ao BOMPREÇO essa diminuição do custo de suas mercadorias, via desconto prefixado ou em mercadoria.*

*Isso porque, se os fornecedores realizassem a entrega de suas mercadorias nas diversas lojas do BOMPREÇO em todo o Nordeste, o custo da mercadoria seria muito maior, pela necessidade constante de reposição de estoque e distribuição pulverizada. Assim, com a entrega centralizada, o custo da mercadoria comercializada diminui sensivelmente e é repassado à Impugnante via desconto. Em outras palavras, trata-se de uma decisão sobre quem arcará com certos custos.*

*A mesma situação ocorre, por exemplo, com a exposição dos produtos nos melhores lugares das gôndolas do supermercado, a distribuição de panfletos com destaque das mercadorias de determinado fornecedor, a realização de festas de inauguração e de aniversário das lojas, etc.*

*O fornecedor sabe que venderá muito mais quando suas mercadorias estão em evidência, que atrairá diversos consumidores e aumentará a venda de seus produtos se a loja realizar festas de inauguração e de aniversário. Por essas razões, concorda em dar descontos preestabelecidos em função do crescimento das vendas. Afinal vender para o Grupo WAL-MART é, acima de tudo, uma garantia de escoamento de mercadorias.*

*O desconto, em um percentual prefixado, pela não-devolução de mercadorias defeituosas, avariadas, quebradas ou impróprias é concedido em razão de avarias ou defeitos de fábrica. À vista da quantidade de mercadorias adquiridas, não se pode esperar que a cada avaria existente ou ocorrida busque ser ressarcida por seus fornecedores ou proceda à devolução de cada um dos produtos.*

*Para a celebração desses contratos, as partes envolvidas necessariamente conhecem e concordam com as cláusulas e condições estipuladas no momento.*

*em que firmam o contrato. Ao fornecedor cabe escolher, livremente, se desejar ou não celebrá-lo.*

12. Em seguida passa a defender que só se pode considerar haver receita quando o patrimônio líquido da empresa efetivamente sofre uma alteração positiva, o que não ocorreria no caso da obtenção de descontos incondicionais preestabelecidos contratualmente.

12.1. A Contabilidade teria construído seu conceito de receita com base no conceito econômico, orientando o Pronunciamento Técnico CPC 30 que receita é "o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido, porém não se relacionam ao aumento de capital promovido pelos acionistas".

12.2. Estribado na doutrina, conclui que o conceito de receita é extrajurídico, "segundo o qual são consideradas receitas os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, originários de outros patrimônios, cuja propriedade é adquirida pela sociedade no exercício de suas atividades e que possam alterar seu próprio patrimônio líquido".

12.3. Diz que este conceito sofreu ajustes para fins de incidência do PIS/Cofins e, nos termos do art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, "a classificação contábil dos fatos tendentes a acrescer o patrimônio da sociedade é irrelevante: existe um conceito de receita para fins fiscais distinto daquele adotado pela contabilidade".

12.4. Defende que não pode ser entendido como receita todo e qualquer ingresso ou movimentação financeira.

13. Em relação aos descontos em discussão, diz que não representam receita porque a adquirente não deve ao fornecedor o valor integral constante da Nota Fiscal, uma vez que o desconto é previamente estipulado. Seriam valores predefinidos, não sujeitos a condição, portanto, incondicionais.

13.1. Ocorreria o mesmo no caso das bonificações em mercadorias, por meio das quais a impugnante "paga por uma determinada quantidade e recebe outra quantidade grátis".

13.2. Transcreve o dispositivo da Lei nº 10.833/2003 que exclui da base de cálculo da Cofins (faturamento mensal) os descontos incondicionais concedidos, o que "não poderia ser de outra forma, pois tal espécie de desconto não aumenta o patrimônio líquido do contribuinte que está recebendo o desconto".

13.3. Sendo, na sua visão, incondicionais os descontos em questão, eles refletiriam uma redução no custo das mercadorias e não uma receita ou acréscimo patrimonial.

14. Não seriam condicionais pois não dependem de um evento futuro e incerto, já que o percentual do desconto é previamente pactuado, como procura demonstrar com a seguinte tabela, elaborada a partir de contrato firmado com a GRENDENE, que anexa (fls. 627 a 634):

DESCONTO PADRÃO DE ACORDO COMERCIAL	PERCENTUAL
PA – Bonificação por pedido de compra	8,8 %
WA – Desconto por serviços logísticos prestados	4,1 %

Verbas de Propaganda	1,0 %
FDN – Receitas de promoção	1,0 %
<b>TOTAL</b>	<b>14,90 %</b>

Cita um exemplo concreto da aplicação desta tabela, também amparado por documentação que anexa (fls. 635 e 636), da Nota Fiscal nº 0966506, cujo valor é de R\$ 11.827,20.

Contabilmente, lança 8,8 % (R\$ 1.040,79) na primeira rubrica, 4,1 % na segunda (R\$ 484,92) e 1,0 % (R\$ 118,27) na terceira e na quarta, totalizando o desconto de 14,9 % (R\$ 1.762,25). O valor a ser pago, é o líquido: R\$ 11.827,10 – R\$ 1.762,25 = R\$ 10.064,95.

15. Ainda que se quisesse sustentar que os descontos estão sujeitos a um evento futuro (compra), também nesta hipótese não se estaria diante de uma condição, mas sim de um termo, que é um evento futuro e certo. Na condição, a própria ocorrência do evento é incerta.

16. Em seguida transcreve dois Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes que tratam, dentre outras coisas, de bonificações em mercadorias. Do segundo (nº 203-10.152, da 3ª Câmara do 2º CC), traz o seguinte trecho de ementa:

*BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligados essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.*

16.1. Diz que neste acórdão outros tipos de descontos são abordados, os quais teriam semelhança com os que estão aqui em discussão. Em relação a eles, não transcreve nada da ementa, mas tão-somente trechos do Voto Vencido.

17. Menciona ainda sentença que teria sido favorável a uma empresa do grupo proferida nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 2009.71.00.003693-2/RS, que anexa (fls. 640 a 650). O julgador teria afastado a incidência da Contribuição para o PIS sobre descontos e bonificações em mercadorias, pois representariam apenas uma diminuição do custo de aquisição.

18. Na seqüência, transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 58/2012, da Disit da 4ª Região Fiscal, que diz que, para que a bonificação em mercadorias configure desconto incondicional, este deve “constar da mesma nota fiscal que acompanha as mercadorias que deram origem ao prêmio, ou haja um contrato formal que preveja as condições negociais sobre a venda e concessão de bonificações, e não dependa de evento posterior à emissão do documento”.

18.1. Tomando por base esta Solução de Consulta, reputa que o entendimento está pacificado na Receita Federal, pelo que “requer, no mínimo, a aplicação do art. 100 do CTN, afastando-se a aplicação de multa e juros no caso concreto, assim como de correção monetária, uma vez que o contribuinte não pode ser penalizado por ter procedido exatamente como determinado pela Administração Pública”.

19. A título de argumentação, pondera que, ainda que os valores recebidos não fossem considerados como descontos incondicionais, seriam receitas financeiras, tributadas à alíquota zero, conforme Decreto nº 5.442/2005.

19.1. Diz que o art. 313 do Regulamento do Imposto de Renda trata dos descontos no capítulo de receitas financeiras e, além disso, o Manual de Contabilidade do FIIPECAFI ensina o seguinte:

*Como receitas financeiras, há:*

*Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.*

20. E, finalizando sua defesa no tocante à base de cálculo das contribuições, também a título de argumentação, aduz que, ainda que se pudesse admitir que os descontos seriam condicionais, não poderiam ser havidos como receitas da impugnante, já que, nessa hipótese seriam meros reembolsos de despesas.

21. Diz que no exercício de suas atividades incorre em inúmeros investimentos para manter o sucesso do empreendimento, sendo notória a necessidade, para uma rede varejista, de investir valores significativos em propaganda, campanhas publicitárias dentro e fora de suas lojas, encontros com clientes e fornecedores, promoções de aniversário, inaugurações de lojas, etc.

21.1. Admite que todos esses investimentos também são de interesse dos fornecedores, uma vez que os produtos por eles fornecidos são amplamente divulgados aos consumidores, propiciando o aumento de vendas.

21.2. De qualquer forma, “caso se considerasse os descontos classificados como ressarcimento de custos e despesas incorridos nas referidas atividades, a conclusão não poderia ser diferente, porquanto tais valores não poderiam ser classificados como receitas”.

21.3. Repisa que, para que o ingresso configure receita, deverá causar necessariamente um aumento no patrimônio da pessoa jurídica e “O ressarcimento ou reembolso representa a restituição a alguém do quantum anteriormente desembolsado em nome desse terceiro, não existindo, nesse caso, o acréscimo decorrente de um novo ingresso na esfera patrimonial do contribuinte”.

21.4. Como fundamentação, traz duas citações doutrinárias: a primeira de Rodrigo Petry, trata de valores repassados a uma pessoa jurídica centralizadora dos custos e despesas; a segunda, de Sólton Sehn, diz o seguinte:

*"Uma vez delimitado o conceito-base de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins e, sobretudo, fixada a premissa que receita é acréscimo ao patrimônio líquido, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo – inconfundível, portanto, com a noção neutra de ingresso de caixa –, não há dúvidas de que tais tributos não incidem sobre reembolsos. O reembolso, afinal, constituiu um ingresso sem repercussão patrimonial positiva, que apenas recompõe o patrimônio da pessoa jurídica em razão de uma despesa realizada por conta e ordem de outrem. Não há, destarte, a entrada de riqueza nova ou incremento patrimonial, razão pela qual não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/Pasep e da COFINS”.*

## 22. Passa então a tratar das **glosas de créditos**.

22.1. Introduce o assunto discorrendo sobre o princípio da não-cumulatividade –insculpido no § 12 do art. 195 da CF para as contribuições para a seguridade social sobre o faturamento –, apregoando que, estando o seu setor econômico dentre os eleitos pelo legislador ordinário para os quais ele é aplicável, deve sê-lo “de forma legítima, afastando-se qualquer possibilidade de aplicação parcial ...”.

23. Abordando mais especificamente a questão do **frete sobre as vendas**, admitido – quando for o caso, pelo inciso IX da Lei nº 10.833/2003, também aplicável à Contribuição para o PIS, a teor do art. 25 da mesma lei –, desde logo afasta sua vinculação às Soluções de Divergência da Cosit e diz que a jurisprudência do CARF vem caminhando em outro sentido, utilizando como exemplo excertos da ementa e do voto do Acórdão nº 3403-00.485, que trata do frete na transferência de produtos acabados destinados à exportação para estabelecimento onde se realiza a operação de consolidação e armazenagem de mercadorias.

### 23.1. Vejamos o que diz a norma em discussão:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

.....

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

23.2. Na sua análise da jurisprudência judicial, cita a decisão do STJ no REsp nº 1.215.773/RS, no qual teria sido reconhecido o direito ao creditamento sobre as despesas de frete havidas entre o fabricante e uma concessionária de veículos, independentemente da venda ao consumidor final já ter se concretizado ou não.

23.3. Além disso, pondera que as despesas com frete das mercadorias destinadas a revenda poderiam ser classificadas como insumos para a consecução das suas atividades, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelecendo como primeira controvérsia fixar a exata dimensão do conceito de insumo, “para, ao fim, concluir se o transporte das mercadorias realizado por empresas terceirizadas entre os centros de distribuição e filiais da Impugnante” integra este conceito.

### 23.4. O referido dispositivo legal reza o seguinte:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

.....

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto ...*

23.5. Afirma que os julgados do CARF e do STJ mais recentes sobre o tema denotam que a interpretação atualmente adotada do termo “insumo” para fins de aproveitamento dos créditos PIS/Cofins é mais flexível, desconsiderando o conceito restritivo das instruções normativas da RFB, que remetem à legislação do IPI.

23.6. Entrando no campo fático, traz detalhada explicação sobre a imprescindibilidade da existência de centros de distribuição, pois, por meio deles, “é realizado o planejamento, a implementação e o controle do fluxo dos produtos, essenciais para a consecução das atividades dos supermercados varejistas”.

23.7. Explica que os centros de distribuição: (i) reduzem as distâncias entre os fornecedores e suas lojas; (ii) diminuem a área de armazenagem das lojas; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos em todas as lojas da região; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas e erros na previsão de vendas.

23.8. Diz que transporte de mercadorias entre centros de distribuição e suas filiais, realizado de acordo com a demanda das lojas, impacta diretamente no custo de sua atividade, possibilitando ofertar aos seus clientes preços mais competitivos e, assim, vender mais.

23.9. Assim, seria despesa essencial às suas atividades e deveria ser admitida para fins de creditamento PIS/Cofins, pois “nem se alegue que a hipótese de creditamento enunciada pelo art. 3º, II, ... seria aplicável somente às atividades de fabricação ... de bens e ... prestação de serviços, mas não às pessoas jurídicas que estão no ramo de comercialização de produtos, pois o setor de atividade econômica comercial foi expressamente contemplado pela lei com a não-cumulatividade ...”.

24. Empós, passa a contestar a segunda glosa de créditos, referente ao **ICMS – Substituição Tributária** nas aquisições.

24.1. Pontua que a base para cálculo dos créditos é o valor dos bens adquiridos para revenda, conforme preceitua o art. 3º, I, e § 1º, I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (excerto desta última transcrito a seguir):

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

.....

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

24.2. Argumenta que “Muito embora não exista uma definição específica desse conceito na própria legislação do PIS e da COFINS, certo é que o legislador não se utilizou de conceitos mais restritos, tais como, ‘valor da mercadoria’ ou ‘preço da mercadoria líquido de outros encargos’ e, assim, o que estaria contemplado na norma é todo o valor despendido para a aquisição daquele bem, o que incluiria os tributos não-recuperáveis, como o ICMS-ST.

24.3. Estriba sua defesa na doutrina, em um acórdão do CARF relativo ao IRPJ e à CSLL e em posicionamentos da Receita Federal sobre a possibilidade de apropriação de créditos em relação ao frete pago na aquisição da mercadoria.

24.4. Cita também a IN/SRF nº 404/2004 (que trata da Cofins), da qual transcreve e seguinte excerto:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto...*

.....

*§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:*

*I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e*

*II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.*

24.5. Diz, com base na legislação do IRPJ, que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreende o valor da mercadoria propriamente dita, os gastos com transporte e seguros e os tributos incidentes na aquisição, excluídos apenas os tributos recuperáveis (que não é o caso do ICMS-ST).

24.6. Procura defender que existe uma recuperação “jurídica” e uma “econômica”, que não se confundem. A jurídica é típica dos tributos indiretos, para os quais ocorre o fenômeno da repercussão tributária, que dá azo ao sistema de débitos e créditos, até o final da cadeia de comercialização. A econômica decorre de que, ao final, quem arca com toda a carga tributária é o consumidor final.

24.7. Argumenta que o ICMS-ST não é devido em razão da realização de operação futura, como diz a Fiscalização, mas sim devido integralmente na operação de venda realizada pelo substituto (fornecedor) ao substituído (a impugnante).

24.8. Assim, o valor do ICMS-ST é recolhido em caráter definitivo pelos fornecedores e repassado na forma de preço ao varejista, não mais como um crédito compensável na escrita fiscal. A recuperação que pleiteia então é econômica e não mais jurídica.

24.8.1. Traz excertos do Voto no Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI nº 2.777-8/SP, em que se decidiu pela inconstitucionalidade de dispositivo de lei estadual que assegurava a restituição de parcela do ICMS-ST nas situações em que o fato gerador ocorre em valor inferior ao presumido.

24.9. Os trechos transcritos, em suma, deixam transparecer que o citado Ministro vê que o valor da mercadoria, desde a operação inicial até a final, traz embutido o correspondente imposto devido por substituição tributária.

25. No tópico seguinte, **ataca a aplicação da multa de ofício, de 75 %**, que, na sua visão, além de confiscatória, seria desproporcional, já que a autuada sempre apresentou toda a documentação e prestou os esclarecimentos solicitados pela Fiscalização, além do que não teria havido propriamente um falta de recolhimento,

mas uma interpretação da legislação em um sentido diverso do que entenderam os autuantes, pelo que pugna, em caráter alternativo, pela aplicação da multa moratória, de 20 %.

26. Finalizando suas argumentações, **diz que é ilegal a cobrança dos juros, à Taxa Selic, sobre a multa de ofício**, pois o art. 61 da Lei nº 9.430/96 só prevê a sua incidência sobre os débitos “decorrentes de tributos e contribuições” e não sobre penalidades, além do que os juros não têm natureza punitiva, mas indenizatória, por ter sido o credor privado, por determinado período, da utilização do seu capital e, assim, só poderia incidir sobre o tributo pago em atraso.

26.1. Cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais em seu favor.

27. Ao final, requer que:

- Seja cancelada a parcela do Auto de Infração referente aos valores recebidos a título de bonificações em dinheiro que já sofreram tributação PIS/Cofins, bem como seja excluída a cobrança sobre mercadorias recebidas em bonificação;

- “Cumulativamente ... seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, cancelando-se integralmente o crédito tributário por ele constituído”;

- Caso assim não se entenda, “o que se admite apenas por hipótese”, no mínimo seja afastada a multa e os juros sobre a multa, “bem como a aplicação do art. 100 do CTN, para o afastamento das penalidades e dos consectários legais”.

A 2ª Turma da DRJ/REC julgou o lançamento procedente. O Acórdão nº 11-40.912, de 16 de maio de 2013, fls. 1.430 a 1.462, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

*BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS.*

*Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas, que 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.*

*DESCONTOS CONCEDIDOS PARA FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE, AINDA QUE IMPLIQUEM CONTRAPRESTAÇÕES. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.*

*Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos obtidos em negociações com fornecedores para financiamento da sua atividade operacional, ainda que haja alguma contrapartida, como prestações de serviços (de transporte, de propaganda, de venda), aluguel de espaços privilegiados nas lojas ou promoção de eventos.*

*RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.*

*Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, que pode também ser na forma de empréstimo (mútuo) ou de pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos comerciais.*

**BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTA FISCAL DESVINCULADA. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

*As bonificações em mercadorias que não sejam dadas em forma de desconto incondicional, reduzindo o valor da Nota Fiscal de venda, mas em separado, constituem-se em doação, que é receita para quem a recebe, sujeita, portanto, à incidência da contribuição.*

**CONTRAPARTIDA INCERTA. REEMBOLSO DE DESPESAS. DESCARACTERIZAÇÃO.**

*As bonificações, na forma de descontos ou em mercadorias, concedidas para financiamento de despesas havidas por quem as recebe, não se configuram como reembolso destas mesmas despesas quando o aporte dos recursos se dá sem uma contrapartida previamente definida e quantificada.*

**ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA.**

*Os descontos concedidos em troca do compromisso de não-devolução de mercadorias são tributáveis, pois têm natureza de prêmio de seguro.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

**BASE DE CÁLCULO. TOTAL DAS RECEITAS.**

*Para fins de apuração do valor tributável, computa-se o total das receitas, que 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.*

**DESCONTOS CONCEDIDOS PARA FINANCIAMENTO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE, AINDA QUE IMPLIQUEM CONTRAPRESTAÇÕES. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.**

*Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos obtidos em negociações com fornecedores para financiamento da sua atividade operacional, ainda que haja alguma contrapartida, como prestações de serviços (de transporte, de propaganda, de venda), aluguel de espaços privilegiados nas lojas ou promoção de eventos.*

**RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.**

*Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, que pode também ser na forma de empréstimo (mútuo) ou de pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos comerciais.*

*BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. NOTA FISCAL DESVINCULADA. DOAÇÃO. INCIDÊNCIA.*

*As bonificações em mercadorias que não sejam dadas em forma de desconto incondicional, reduzindo o valor da Nota Fiscal de venda, mas em separado, constituem-se em doação, que é receita para quem a recebe, sujeita, portanto, à incidência da contribuição.*

*CONTRAPARTIDA INCERTA. REEMBOLSO DE DESPESAS. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*As bonificações, na forma de descontos ou em mercadorias, concedidas para financiamento de despesas havidas por quem as recebe, não se configuram como reembolso destas mesmas despesas quando o aporte dos recursos se dá sem uma contrapartida previamente definida e quantificada.*

*ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA.*

*Os descontos concedidos em troca do compromisso de não-devolução de mercadorias são tributáveis, pois têm natureza de prêmio de seguro.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/REC. O arrazoadado de fls. 1.470 a 1.539, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma as mesma razões de defesa já oferecidas em sede de impugnação.

Inicialmente, alega excesso na exigência de parcelas que já haviam sido recolhidas sobre bonificações recebidas em dinheiro, cfe. planilhas de cálculo, DACON e DARFs já acostados aos autos na impugnação.

Tece, então, considerações a respeito das práticas comerciais no mercado varejista, discorre sobre a base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e sobre a natureza dos descontos que obtém de seus fornecedores, para concluir que os mesmos não representam receita, vez que são previamente estipulados em acordos comerciais, que resultam na redução do custo de aquisição das mercadorias e que não estão sujeitos a qualquer condição, o mesmo ocorrendo com as mercadorias recebidas em bonificações.

Argumenta, incidentalmente, que, ainda que se desconsiderasse a natureza incondicional dos descontos, não se poderia tributá-los, já que, nesse caso, nada mais seriam do que reembolso de despesas.

Na continuação, discorre sobre o que chama de princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, para insistir no direito à tomada de créditos sobre fretes pagos no transporte de mercadorias destinadas à venda. Pugna por sua caracterização como insumo. Defende, da mesma forma, seu direito a crédito sobre o valor do ICMS - Substituição Tributária nas aquisições de mercadorias destinadas à revenda.

Rechaça a multa de lançamento de ofício aplicada, tachando-a de confiscatória. Ainda, combate a incidência de juros de mora sobre a referida multa, tida como ilegal.

Conclui, requerendo o cancelamento integral do lançamento. Alternativa e sucessivamente, que se cancele a exigência relativamente a receitas já tributadas (bonificações recebidas em dinheiro). Requer também que seja previamente intimada na pessoa de suas representantes leais a seguir relacionadas: Raquel Cristina Ribeiro Novais, Daniella Zagari Gonçalves e Cristiane Romano, inscritas na OAB/SP sob os nºs 76.649, 116.343 e nº 123.771, respectivamente, sócias do escritório Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados, as duas primeiras com endereço na Avenida Brigadeiro Faria Lima nº 3144, 8º andar, CEP 01451-000, São Paulo -SP e, a terceira, em Brasília, DF, SCN, Quadra 2, Bloco A, Sala 904-A, CEP 70712-900.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contrarrazou o feito, fls. 1.615 a 1.642.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.470 a 1.439 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-REC-2ª Turma nº 11-40.912, de 16 de maio de 2013.

## **Pedido de intimação pessoal dos patronos da causa**

Com relação ao requerimento de que seja previamente intimado da realização deste julgamento, nas pessoas de seus patronos, indefira-se. Na atual fase do procedimento, todos os atos administrativos são, via de regra, feitos por meio postal e o Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 - PAF, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que, nesta modalidade, sejam endereçados ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Não há portanto como deferir a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio dos procuradores da sociedade.

## **Mérito – da bitributação das bonificações recebidas em dinheiro**

O recorrente explica que, muito embora tenha excluído da base de cálculo das contribuições a conta nº 430312 - Receita de Promoções, em que registra as bonificações recebidas em dinheiro, tributa esses valores separadamente. Exemplifica com a ficha 5A da planilha de apuração das contribuições, no mês de janeiro de 2008, em que o total das receitas auferidas pela Recorrente foi de R\$ 294.929.661, 82, enquanto que o valor não tributado pelo PIS e COFINS foi de R\$ 109.875.332,57, resultando na base de cálculo de R\$ 185.054.329,25, pretendendo demonstrar que valor das bonificações recebidas em dinheiro - R\$ 449.934,56 -

está incluído no valor de R\$ 185.054.329,25 (base de cálculo das contribuições), tendo sido, portanto, tributado em duplicidade (pelo contribuinte e no auto de infração).

A arguição já constou da impugnação e a decisão recorrida demonstrou sua improcedência.

A planilha de apuração da base de cálculo referida pelo recorrente, intitulada “PIS Não-Cumulativo – 2008 – Ficha 05” (fls. 085), consigna, para aquele mês, o valor de R\$ 8.880.779,96 na Conta nº 430312 – Receitas de Promoções e, em destacado – mas ainda dentro da mesma conta –, sob a rubrica “( + ) Bonificações”, precisamente o valor de R\$ 449.934,56.

Reproduzo, na imagem abaixo, a Ficha 05 da fl. 85, com destaque nas rubricas de que se trata, para maior clareza:

#### BOMPREGO SUPERMERCADOS DOS NORDESTE LTDA.

PIS NÃO CUMULATIVO - 2008	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
FICHA 05	Base de Cálcul	Base de Cálcul	Base de Cálcul
<b>DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS</b>			
<b>03.Receita da Revenda de Mercadoria</b>	<b>264.443.495,26</b>	<b>241.719.212,36</b>	<b>279.133.338,65</b>
300102 VENDAS A VISTA	184.741.872,85	171.363.767,21	200.873.148,33
300103 VENDAS A PRAZO	110.471,06	107.156,55	91.029,97
Computadores - MP do Bem (estorno débito)	(7.419.767,36)	(8.959.475,59)	(11.215.062,88)
300105 VENDAS - TRANSITÓRIA	-	-	-
300107 VENDAS A VISTA P.ISE	86.673.551,09	78.576.730,19	89.350.525,27
300108 VENDAS A PRAZO P.ISE	337.367,62	631.034,00	33.697,96
<b>04.Receita da Prestação de Serviço</b>	<b>3.175.394,23</b>	<b>2.800.282,51</b>	<b>2.891.374,30</b>
300301 VENDA DE SERV. PREST.	2.541.002,90	2.192.420,63	2.146.415,99
300321 VENDA SERV. CORRES.	82.115,60	84.953,70	183.201,75
300322 VENDA DE SERV.GRED.	552.275,73	522.908,18	561.756,56
<b>09.Outras Receitas</b>	<b>27.310.772,33</b>	<b>26.681.775,47</b>	<b>29.943.621,17</b>
<b>Receitas Financeiras Gera</b>	<b>2.314.946,79</b>	<b>1.934.952,97</b>	<b>1.973.745,57</b>
421001 JUROS E COMISSÕES AUFERIDOS	6.080,13	4.420,25	6.012,69
421002 RECEITA DE APLIC FINANCEIRAS	518.894,54	264.322,99	64.626,13
421007 VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA C	34.650,75	9.151,49	10.435,77
421010 VARIAÇÃO CAMBIAL LF	-	-	-
421012 RECEITAS DIVERSAS-REC.FINANC.	115,95	340,92	130,48
421014 JUROS E COM. PROG PG	4,77	113,18	125,37
421015 VAR CAMBIAL PROG PG	-	-	-
421016 JUROS S/IMPOSTOS A RECUPERAR	133.163,98	123.939,93	124.836,58
421102 HIPERCARD - REC.JUR.MÚTUO	-	-	-
421104 TRANSP BOMPREG - REC.JUR.MÚTUO	60.863,32	53.196,59	47.380,00
421108 BR PARTICIPACOES - R	-	-	-
421111 BPBR - REC.JUR.MUT	-	-	-
421112 BLC PARC-REC.JUR.MUT	-	-	-
421113 CBAL - REC.JUR.MÚTUO	-	-	-
421114 BOMC - REC.JUR.MÚTUO	-	-	-
421115 G. BARBOSA LTDA - REC.JUR.MÚTUC	-	-	-
421305 RECEITA ANTEC FORN	1.561.173,35	1.479.467,62	1.720.198,55
RECEITA REALIZAÇÃO SWAI	-	-	-
<b>Descontos Financeiro:</b>	<b>5.003.908,62</b>	<b>4.831.729,22</b>	<b>5.101.713,81</b>
421301 DESCONTOS OBTIDOS	15.529,44	5.954,27	10.482,89
421302 DESC. OBTIDOS PROG P	4.988.379,18	4.825.774,95	5.091.230,92
<b>Outras Receitas Operacionais</b>	<b>19.991.916,92</b>	<b>19.915.093,28</b>	<b>22.868.161,79</b>
430307 RECEITAS DE ALUGUÉIS	1.531.396,83	1.542.172,50	1.528.899,31
430309 RECUPERACAO DE DESPE	3.291,00	-	-
430310 RECEITAS DE RES PERATA	30.831,86	51.208,94	38.381,37
430312 RECEITAS DE PROMOÇÕES	8.880.779,96	9.281.367,35	13.281.655,24
( + ) Bonificações:	449.934,56	911.415,60	352.816,99
430315 RECEITAS DIVERSAS-OUT-REC.OPER.	16.357,14	15.690,27	26.995,27
430316 RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE	5.634.167,99	4.838.164,59	4.541.020,95
430318 RECEITAS DE CONDÔMÍNIO	122.967,02	180.899,13	158.514,41
430320 RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS	11.305,45	113.140,02	50.864,51
430322 RECEITAS ACOR NÃO DEVIO	587.145,88	521.215,85	502.201,11

A Fiscalização, na apuração da base de cálculo a lançar no Auto de Infração, apenas coligiu as receitas que, segundo o seu entendimento, haviam sido indevidamente excluídas da base imponible, como a Conta Receitas de Promoções. No “Demonstrativo de Apuração das Bases de Cálculo do PIS/Cofins – Diferenças a Tributar” (fls. 571), vê-se que foi considerado para esta conta somente o valor de R\$ 8.880.779,96, sem a inclusão, portanto, do valor de R\$ 449.934,56 referente às bonificações em dinheiro.

Confira-se:

**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS / COFINS - DIFERENÇAS A TRIBUTAR  
(Valores apurados a partir dos balancetes das contas que compõem as bases de Cálculo)**

PERÍODO: 01/2008 A 12/2009

Mês/Ano	Conta	Conta Descrição	Créditos	Débitos	Base de Cálculo
<b>Ano de 2008</b>					
jan/2008	421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO	5.700.100,26	711.721,08	4.988.379,18
jan/2008	430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES	20.175.251,37	11.294.471,41	8.880.779,96
jan/2008	430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE	5.793.204,57	159.036,58	5.634.167,99
jan/2008	430320	RECEITA EM NOVAS LOJAS	11.305,45	0,00	11.305,45
jan/2008	430327	RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO	623.262,76	36.116,96	587.145,80
jan/2008	430326	RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS	76.351,60	91.783,58	0,00
jan/2008	430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF	944.979,99	512.820,74	432.159,25
jan/2008 Total			512.820,74	944.979,99	20.533.937,63

Assim como procedeu o meticoloso Relator da decisão recorrida, AFRFB Cláudio Losse, também estendi essa verificação a outros meses do mesmo ano, por amostragem, e constatei o mesmo procedimento.

### Mérito – da tributação dos “descontos” recebidos

Os argumentos recursais fundamentais são de que o contribuinte negocia descontos com seus fornecedores, que não se configuram como receita porque não comportam ingressos no patrimônio da sociedade. Enfatizam-se o caráter incondicional dos descontos recebidos e a impossibilidade de sua tributação pelas contribuições sociais não cumulativas, mesmo que se desconsiderasse essa sua natureza.

O cerne da questão é verificar se os valores que o contribuinte cobra dos fornecedores e desconta no valor a pagar aos fornecedores integram ou não a base de cálculo da COFINS e do PIS.

A matéria não é inédita para este colegiado. Lembro a meus pares que, ainda em julho passado, julgamos recurso voluntário proposto por sociedade do mesmo grupo econômico Walmart Brasil, inclusive com contabilidade organizada segundo o mesmo plano de contas, em que se controverteram as mesmas exclusões da base de cálculo das contribuições sociais. Peço licença para reproduzir o voto condutor do Acórdão nº 3403-2.367, de 24 de julho de 2013, que, com a clareza e precisão peculiar ao Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, assim tratou a questão:

#### Da delimitação conceitual na matriz legal

No presente processo a matéria fática é praticamente toda incontroversa, residindo o contencioso na sua leitura jurídica: tanto a recorrente quanto o autuante (ou mesmo o julgador de primeira instância) especificaram precisamente qual a situação de fato de que tratam os autos.

Não há dúvidas de que a recorrente busca por diversos meios (como a propaganda e eventos especiais) melhorar seu desempenho, e os contratos padrão com fornecedores são um mecanismo para atingir esse fim. Sai ganhando a recorrente, que aumenta suas vendas, e saem ganhando os fornecedores, que têm seu produto em evidência, o que também implica maior volume de vendas. É no enquadramento da situação resultante dessa contratação, em face da legislação que rege as contribuições (essencialmente as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) que repousa a divergência.

Dispõe a Lei nº 10.637/2002, que rege a COFINS na sistemática da não cumulatividade:

“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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 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. (...)” (grifo nosso)

De modo absolutamente idêntico dispõe a Lei nº 10.833/2003, que rege a Contribuição para o PIS/PASEP, na mesma sistemática:

“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.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 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. (...)” (grifo nosso)

A glosa efetuada pelo fisco, ensejadora da autuação, deveu-se ao fato de a **recorrente ter tributado à alíquota zero determinadas receitas (contas: *receitas de promoções, cf. relatório*), e de não ter computado outras receitas (contas:**

*recuperação ordenado repositores, ..., cf. relatório*) na base de cálculo das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS).

Na sua defesa (tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário) a empresa sustenta em relação a ambas as situações que se tratam de descontos incondicionais (e, ainda que não o fossem, *ad argumentandum tantum*, seriam meros reembolsos de despesas, e não receitas).

Há uma incongruência preliminar na argumentação da recorrente, pois se ambas as situações se enquadram como descontos incondicionais, ambas deveriam ter sido excluídas da base de cálculo, e não excluídas em algumas contas e tributadas à alíquota zero (por serem receitas financeiras) em outras, como detectou o autuante. Tendo em vista a reiterada afirmação geral feita na defesa de que se tratam de despesas incondicionais, assumir-se-á aqui que a recorrente está superando seu entendimento contábil inicial, e reclassificando todas as contas como despesas incondicionais (entendimento diverso levaria à conclusão de que a recorrente não impugnou as glosas nas contas com alíquota zero, o que não condiz com o texto da defesa). Ademais, as contas tributadas com alíquota zero nitidamente não guardam correspondência com a definição de “receitas financeiras” constante do RIR/1999 (art. 373).

A discussão sobre o conceito de receita, seja em seu aspecto econômico, como enfatiza a recorrente, seja em sua abordagem histórica, que buscou fazer o julgador de primeira instância, não é revestida da relevância que se tenta atribuir a ela nos autos, diante da delimitação técnica efetuada nas leis que regem a matéria.

Contudo, de tal discussão deriva outra inconsistência: se as contas se referem a descontos incondicionais, elas constituem receita (não por força de aspectos históricos ou econômicos, mas porque a lei expressamente o estabelece). Veja-se o § 3º do art. 1º de qualquer das leis de regência transcritas, que explicitamente afirma que não integram a base de cálculo as receitas referentes a descontos incondicionais concedidos.

Assim, a linha *ad argumentandum tantum* da recorrente, de que caso tais descontos não sejam considerados incondicionais, então não seriam nem receita, mas meros ingressos, é diametralmente oposta à tese principal sustentada. Se os descontos incondicionais são receita (e já se esclareceu aqui que são), não se tem dúvida de que os condicionais também o sejam.

Nesse ponto é cabível a interpretação sistemática do direito tributário, para visualizar aquilo que a lei não definiu expressamente, mas está implícito no sistema. A lei inegavelmente estabeleceu que a base de cálculo das contribuições abarca todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, e que poderiam ser excluídas de tal base as receitas referentes a descontos incondicionais. Seria absolutamente ilógica a utilização desse mecanismo se os descontos condicionais estivessem excluídos do conceito de receita. Assim, bastaria incluir uma condição ao desconto para que se estivesse fora da área de abrangência do termo “receita” (e da tributação a ele atrelada). É de se descartar, de plano, assim, a argumentação alternativa do recurso voluntário, e centrar a discussão no tópico essencial ao deslinde do contencioso: o caráter condicional ou incondicional dos descontos concedidos.

### **Do caráter condicional ou incondicional dos descontos concedidos**

A afirmação constante da autuação de que os descontos derivam de contratos “de caráter imperativo e unilateral”, nos quais a recorrente “impõe aos fornecedores uma série de exigências para que possa adquirir seus produtos”, “fortalecendo a ideia de prestação de serviços”, é refutada pela recorrente, que sustenta que, diante do

porte de alguns de seus fornecedores, seria “bastante ingênua a afirmação de que a recorrente impõe a seus fornecedores determinadas exigências para vender seus produtos, quando a mesa de negociação está composta por verdadeiros gigantes”, e que “ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja ou não celebrar um contrato com a recorrente”.

Qualquer que seja a força de negociação dos fornecedores, no entanto, os contratos-padrão utilizados (fls. 13120 a 13127) apresentam cláusulas nas quais o fornecedor acorda com o desconto, bancando diversos custos da recorrente com eventos promocionais (cujos nomes podem ser deduzidos a partir das contas contábeis correspondentes, v.g. “recuperação de despesas de aniversário – Hiper BomPreço”, “recuperação de despesas – Bloco de Parceria” ...), publicidade, e outros. Repare-se que o fornecedor é que está concedendo o desconto e ainda assumindo obrigações. Contudo, resta questionar a que título o fornecedor acorda com conceder contratualmente um desconto. Na atuação, destaca-se cláusula do contrato-padrão que estabelece:

“O presente desconto é decorrente de serviços logísticos prestados pelo Bompreço tais como entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle”.

Veja-se que tal texto consta inclusive em contratos com empresas de grande porte (v.g. Bunge Alimentos, fls. 13138/13139).<sup>1</sup>

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente afirma que “não presta nenhum tipo de serviço, sendo sua atuação focada no comércio varejista e atacadista de mercadoria”, e que “a existência de um centro de distribuição ou a elaboração de campanhas de marketing não tornam a recorrente prestadora de serviços de transporte ou de propaganda”. Afirma ainda que “não há obrigações de fazer impostas pela recorrente”.

Não nos parece que mereça prosperar tal argumentação, pela simples leitura do próprio texto do contrato padrão.

Por sua vez, à afirmação feita pelo julgador, a partir da definição de descontos incondicionais do Programa Perguntas e Respostas da Receita Federal na internet, de que somente serão considerados como descontos incondicionais aqueles que constarem na nota fiscal e não dependerem de evento posterior, a recorrente contrapõe alegação no sentido de que “se o desconto já foi previamente acordado, o fato de não estar refletido na nota fiscal de venda não altera sua natureza incondicional, justamente porque esse desconto foi previamente pactuado”, calcando-se no conceito de “condição” do Código Civil brasileiro.

Contudo, além de não constarem nas notas fiscais, os descontos a que se refere o presente caso são contraprestacionais, e não incondicionais. E se há contraprestação, há a possibilidade de incumprimento desta (por mais que se afirme na defesa da recorrente que os fornecedores não fiscalizam efetivamente se o produto está em gôndolas de destaque, etc.).

<sup>1</sup> Nota do relator: No processo 10480.720046/2013-70, há cópia do "Acordo Comercial" celebrado entre a recorrente e Grendene SA, fls. 627 a 634, com cláusula idêntica à constante do contrato celebrado com Bunge Alimentos, que ilustra o voto do Cons. Rosaldo.

Assim, também não procede a argumentação da recorrente no sentido de que os descontos são incondicionais.

Fazendo minhas as palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan, e adotando-as como razão de decidir, nego provimento ao recurso quanto a essa matéria.

### **Mérito - Glosa de créditos relativos a fretes pagos nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da sociedade**

Como se constata, o contribuinte ganha “descontos” para distribuir as mercadorias para as suas diversas lojas, não os tributa e trata de se creditar das despesas incorridas nessa atividade. Sem dúvida, é o melhor negócio do mundo!

Pelo menos no que diz respeito aos períodos de apuração objeto da presente atuação, a locupletação não prosperará.

O recorrente invoca, num primeiro momento, o inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Mais tarde, pugna pela tomada de crédito dos fretes internos como insumo.

Ora, a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda.

Quanto a possibilidade de caracterização dos serviços de transporte de mercadorias entre estabelecimentos como insumo, somente podem ser considerados insumos os bens e serviços diretamente utilizados no processo de produção de uma mercadoria destinada à venda e no ato de prestação de um serviço do qual decorra a receita tributada. A propósito, valho-me do conceito de insumo deduzido pelo Ministro Campbell Marques, no REsp nº 1.246.317-MG, invocado pelo recorrente em seu arrazoado:

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e **serviços pertinentes** ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes (negrito na transcrição).*

Para o Min. Campbell Marques, em síntese, insumo, para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, há de guardar, cumulativa e obrigatoriamente, relação de pertinência e essencialidade para com o processo produtivo.

Como enfatizou a recorrente, a atividade de distribuição das mercadorias do centro de distribuição para as diversas lojas do Bompreço é decorrência dos acordos comerciais firmados com seus fornecedores. Vale dizer: se o acordo não for pactuado, caberá ao fornecedor promover essa distribuição. Artigo esse raciocínio para demonstrar que esse serviço de transporte **não** guarda relação de pertinência com o “processo produtivo” do Bompreço, entendido como tal a sua atividade principal de comércio a varejo de mercadorias, podendo ser suprimido, sem comprometimento de sua qualidade.

**A jurisprudência administrativa e do STJ estão alinhadas:**

Documento assinado digitalmente em 10/12/2013 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.147.902 – RS (Min. Herman Benjamin)**

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS À TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *Controverte-se sobre a possibilidade de utilização das despesas de frete, relacionadas à transferência de mercadorias entre estabelecimentos componentes da mesma empresa, como crédito dedutível na apuração da base de cálculo das contribuições à Cofins e ao PIS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.*
2. *A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*
3. *O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*
4. *Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.*
5. *Recurso Especial não provido.*

**Acórdão nº 3401-01.692, de 14 de fevereiro de 2012 (Cons. Odassi Guerzoni Fº)**

*“NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.*

*De não se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes outros que não apenas relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.”*

Mantenha-se a glosa procedida a este título.

### **Mérito - Glosa de créditos sobre ICMS – Substituição Tributária nas compras de mercadorias**

O recorrente pretende tomar créditos sobre o valor das mercadorias adquiridas para revenda, nele computado o valor do ICMS pago pelo substituto tributário, na hipótese em que o recorrente assume a condição de substituída tributária. Apóia-se no inc. I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Lembro ao recorrente que a regra fundamental da técnica da não cumulatividade é a de que somente se toma crédito sobre aquilo que se pagou. Dito de outra forma, não há cumulação a “desmanchar” se não houver incidência na etapa anterior.

Digo isso porque o ICMS – Substituição Tributária é expressamente excluído da base de cálculo das contribuições devidas pelo vendedor-substituto, ou seja, não há incidência de PIS/Cofins sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior. O ICMS - ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação da contribuição devida pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

Logo, não há direito a crédito sobre o valor do ICMS-ST para o revendedor-substituído.

Mantenha-se a glosa.

### **Mérito – confiscatoriedade da multa de lançamento de ofício**

Retomo o voto proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan para o Acórdão nº 002.367, de 24 de julho de 2013.

Discute a recorrente ainda a magnitude da multa de ofício de 75% da diferença de tributos apurada, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, classificando-a como confiscatória.

De pronto, externe-se que a vedação constitucionalmente consagrada (art. 150, IV) é à utilização de “tributo” com efeito de confisco, não se referindo o texto magno a penalidade (em sentido oposto, poder-se-ia afirmar que o confisco de bens é uma penalidade constitucionalmente reconhecida, pois expressamente arrolada em seu art. 243, parágrafo único).

Contudo, o caso em análise pouco tem a haver com confisco: a penalidade estabelecida em lei é a penalidade a ser aplicada (no caso, a multa de 75% da diferença de tributos apurada, legalmente amparada), não cabendo ao julgador, em regra, a delimitação quantitativa.

Na legislação tributária há multas em faixa variável e multas em percentual ou valor determinado. Naquelas representadas por uma faixa variável, o julgador, a partir dos critérios legalmente estabelecidos, poderia fixar o percentual ou valor (desde que dentro da faixa delimitada em lei).

Contudo, nas multas em que a lei fixa o valor ou percentual, é defeso ao julgador efetuar ponderações no sentido de redução. A questão é de *lege ferenda*.

Não goza de acolhida, assim, a argumentação em relação a eventual caráter confiscatório da multa expressamente prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996.

Ademais, ainda que o julgador administrativo entendesse que a multa expressamente prevista em lei afrontasse algum princípio constitucional, estaria impossibilitado de afastá-la, em face da Súmula no 2 do CARF:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

### **Mérito – incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício**

Por fim, a recorrente retoma a insurgência contra a incidência de juros Selic sobre a multa de lançamento de ofício.

Tenho manifestado o entendimento de que o acréscimo de juros sobre o valor da multa de lançamento de ofício não é matéria atinente ao lançamento de ofício. Trata-se tão somente de consectário legal decorrente da mora no cumprimento da obrigação, que se evidencia, na tentativa de cobrança amigável, pela emissão do DARF que acompanha a carta-cobrança que noticia o resultado do julgamento de primeira instância. A arguição de ilegalidade desse acréscimo, enquanto procedimento de cobrança, não pode ser conhecida no âmbito do rito processual instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já que essa carta-cobrança ou mesmo esse DARF em que consta o acréscimo de juros, não são meio formal de constituição de crédito tributário, nem traduzem, autonomamente, qualquer relação jurídica tributária.

Ademais, é de regra que a matéria nem seja abordada pela decisão recorrida, já que não constou da impugnação, fato que retira, definitivamente, sua apreciação da competência desta Turma Recursal, consoante interpretação a *contrario sensu* da disposição do *caput* do art. 4º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010.

Abro exceção e conheço da matéria nos casos em que, como no presente processo, a matéria já tenha sido arguida em impugnação e conste do acórdão da DRJ.

Argumenta a Recorrente que inexistente previsão legal para esse acréscimo.

No meu ponto de vista, o Recorrente não tem razão.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*1 - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de seguinte teor:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

[...]

*§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior*

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

[...]

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

[...]

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discriminação na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

A aplicação às multas de lançamento de ofício do mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos é defendida também na doutrina<sup>2</sup>:

*“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.*

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)*

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem-se solidificando a jurisprudência desta instância recursal, embora reconheça ainda não ser dominante. Ilustro a asserção:

<sup>2</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 192  
Documento assinado em 10/12/2013 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 10/12/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalment  
e em 10/12/2013 por ALEXANDRE KERN

*JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 1202-00.138 – 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).*

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 1401-00.155 – 1ª Seção. 4ª Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).*

E, ainda, o julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão nº 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

*[...].*

Como referi, há dissenso. Turmas há que admitem o acréscimo, limitando-o à taxa de 1% a.m. (e.g. Acórdão nº 1402-00.213, Relator Antônio José Praga de Souza), ao passo

que outras, como esta, esforçam-se para demonstrar a sua impossibilidade (Acórdão nº 3403-002.051, de 24 de abril de 2013, Relator Antônio Carlos Atulim).

Se o CARF ainda está dividido, parece-me que vem se pacificando nas duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multas de lançamento de ofício.

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR (2012/0153773-0)*

*RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES*

*AGRAVANTE : ...*

*ADVOGADOS : ...*

*AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL*

*ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

*EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

*ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima (Presidente) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Brasília (DF), 04 de dezembro de 2012 (Data do Julgamento)*

Devo reconhecer, no entanto, que meu voto é vencido neste Colegiado. A maioria entende que a correção do valor da multa carece de base legal. O voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan para o Acórdão nº 002.367, de 24 de julho de 2013, também quanto a essa matéria, é paradigmático:

(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de

fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2 / O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os **débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União**, constituídos

ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1o de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1o de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1o da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1o de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

*Rosaldo Trevisan*

## Conclusões

Por tudo quanto foi aqui considerado, negue-se provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 26 de novembro de 2013



Alexandre Kern

## Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator designado

Restringe-se o presente voto vencedor à questão referente à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

A matéria é pré-questionada, e é cediço que as autoridades administrativas responsáveis pela execução dos acórdãos têm aplicado juros de mora sobre a multa de ofício, o que tem inclusive ensejado questionamentos em processos autônomos dirigidos a este tribunal.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

*“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)*

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)*

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízo da aplicação das multas cabíveis”

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

*“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

*“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

*§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de*

*Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso, e o exegeta não pode alargar o comando da lei para impor ônus ao sujeito passivo da obrigação. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo reiteradamente adotada por esta Turma.

Sala de sessões, em 26 de novembro de 2013

Rosaldo Trevisan