



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10480.720046/2013-70
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.547 – 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria PIS/COFINS
Recorrentes BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA. EXCEÇÃO À REGRA.

Tratando-se de contraposição a fatos e/ou razões aduzidos nos autos somente após a impugnação, não se tem por configurada a preclusão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

Os descontos obtidos sobre os preços praticados pelo fornecedor estão contidos na receita bruta, sendo irrelevante, para o comprador, se eles foram concedidos de forma condicional ou não.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN PROVIDO
RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo. Vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento ao recurso da Fazenda Nacional e davam provimento ao recurso do Sujeito Passivo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência opostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte em face do acórdão nº 3403-002.585 proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (e-fls. 1.712 a 1.745), em sessão realizada no dia 26/11/2013, tendo restado assim ementado:

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO DE 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 frete 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONFISCATORIEDADE. AFASTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Estando cominada em lei a multa de lançamento de ofício no percentual de 75%, descabe deixar de aplicá-la por considerações a respeito de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, arguições que desbordam a competência do julgamento administrativo.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

[...]

ACORDAM os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à exclusão das bonificações da base de cálculo das contribuições, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz. b) por maioria de votos, dar provimento para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro 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.

[...]

Originou-se a controvérsia em auto de infração lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Recife - PE, decorrente do encerramento parcial de ação fiscal (e-fls. 028 a 036) realizada na sede do Contribuinte na qual foi constatada a insuficiência de recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, pois, no entender da Fiscalização, deixaram de ser incluídas nas respectivas bases de cálculo receitas tributáveis, bem como por ter havido o aproveitamento de créditos indevidamente apurados. Na fiscalização, foram abrangidos os períodos de apuração de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Durante a realização do procedimento fiscal, a empresa Contribuinte foi intimada a apresentar acordos comerciais, celebrados com seus fornecedores de mercadoria e/ou serviços, além de documentos fiscais e contábeis relativos aos descontos pactuados e créditos de PIS/COFINS, registrados em determinadas contas.

Na análise da documentação, a Fiscalização concentrou-se em dois pontos:

(a) na contabilização dos descontos concedidos à empresa por seus fornecedores, tendo concluído que os mesmos deveriam compor sua receita operacional e sujeitarem-se à tributação pelo PIS/COFINS; e

(b) nos créditos escriturados de PIS/COFINS relativos ao frete entre estabelecimentos e ao ICMS - ST incidente na compra de mercadorias, entendendo ao final que referidos créditos escriturados não são admitidos pela legislação de regência dos tributos, sendo, portanto, indevidos.

Foi constituído, assim, o auto de infração para cobrança dos valores excluídos da tributação pelo PIS e pela COFINS e glosa dos créditos ditos indevidos pela Autoridade Fiscal, abrangendo o período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Aplicados juros calculados com base na taxa SELIC e multa correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do débito, que somados ao principal alcançavam até 12/2012 o montante de R\$157.394.174,99 (cento e cinquenta e sete milhões, trezentos e noventa e quatro mil, cento e setenta e quatro reais e noventa e nove centavos).

Intimada da lavratura do auto de infração, a Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 1.350 a 1.415) alegando, quanto ao primeiro ponto, em síntese, que os descontos incondicionais, concedidos por seus fornecedores nos contratos de compra e venda, e ainda a entrega de mercadorias em bonificação, não constituem receita bruta operacional tributável pelo PIS/COFINS, caracterizando-se tão somente em redutores de custo das mercadorias adquiridas. Aduziu, ainda, que há excesso de cobrança no auto de infração, tendo em vista que as bonificações recebidas dos fornecedores em dinheiro já foram devidamente tributadas pelo PIS/COFINS, requerendo, por conseguinte, a exclusão dos valores da autuação.

No que concerne à glosa dos créditos apurados a título de despesas com frete de mercadorias do centro de distribuição para as suas lojas e de ICMS-ST nas compras de mercadorias, iniciou sua defesa, ressaltando a necessidade de observância ao princípio da não-cumulatividade previsto no art. 195, §§ 12º e 13º da Constituição Federal, pois aplicável ao seu setor econômico nos termos da legislação ordinária.

Tratando dos créditos específicos de frete, alegou em sua impugnação que as Soluções de Divergência nº 11/2007, 12/2008, 26/2008 e 2/2011, utilizadas como fundamento legal do Auto de Infração para glosa dos créditos, não produzem efeitos quanto às suas operações. Trouxe, ainda, o argumento de que o entendimento adotado pela Fiscalização não está alinhado às recentes decisões administrativas e judiciais quanto à matéria, lastreando sua argumentação no acórdão nº 3403-00.485 proferido pelo CARF e no recurso especial nº 1.215.773-RS, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça em 22/08/2012, que tratam de casos análogos ao dos presentes autos. Por fim, asseverou que as despesas com frete das mercadorias, destinadas à revenda podem ser classificadas como insumos para a realização de suas atividades, conforme inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, possibilitando o seu integral creditamento.

De outro lado, abordou a glosa dos créditos relativos ao valor do ICMS-ST incidente nas aquisições de mercadorias, na hipótese em que a Contribuinte assume a condição de substituída tributária, sustentando que a autuação não merece prosperar uma vez que a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS na aquisição de mercadorias destinadas à revenda é "o valor dos bens adquiridos para revenda", consoante art. 3º, inciso I e art. 3º, §1º, inciso I da Lei nº 10.833/03, estando nele compreendido o ICMS-ST. Embasou seus argumentos em posicionamentos do CARF e da Receita Federal, bem como citou a Instrução Normativa nº 404, de 12/03/2004, que trata do alcance da expressão "valor do bem adquirido para revenda". A Contribuinte também consignou em sua defesa a diferenciação entre a recuperação jurídica e a recuperação econômica de tributos, referindo tratar-se o crédito de ICMS-ST de recuperação econômica. Pontuou, ainda, que o ICMS-ST é devido integralmente na operação de venda realizada pelo substituto ao substituído, sendo recolhido em caráter definitivo pelo fornecedor e repassado na forma de preço ao varejista, e não como um crédito compensável na escrita fiscal.

A Contribuinte, na sua impugnação, atacou ainda a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, por considerá-la confiscatória e desproporcional à situação fática, postulando o seu afastamento. Na sequência, ventilou argumentos quanto à impossibilidade de incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa de ofício na cobrança do crédito tributário, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Ao final, requereu a Contribuinte em sua impugnação: (a) o cancelamento da parcela do auto de infração referente aos valores de bonificações recebidos em dinheiro que já teriam sofrido a tributação pelo PIS e pela COFINS; (b) a exclusão da cobrança de PIS e COFINS sobre as mercadorias recebidas a título de bonificação; (c) cumulativamente, o julgamento de total improcedência do auto de infração e, por conseguinte, o cancelamento integral do crédito tributário por ele constituído; e (d) por eventualidade, no mínimo o afastamento da multa e dos juros sobre a multa, além da aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional para exclusão das penalidades e dos consectários legais.

Na análise da impugnação apresentada pela Contribuinte, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos em Recife (PE), por meio do acórdão nº 11-40.912 (e-fls. 1.430 a 1.462), manteve o lançamento do crédito tributário, restando assim ementado o julgado:

[...]

**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

[...]

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Impugnação, mantendo, em sua íntegra, o crédito tributário exigido, nos termos do Voto do Relator.

[...]

Inconformada com o acórdão que manteve o lançamento do crédito tributário, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 1.470 a 1.539) no qual aduziu as mesmas razões de defesa constantes na impugnação. Sobrevieram contrarrazões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e-fls. 1.615 a 1.642) pugnando pelo não provimento do recurso voluntário e pela consequente manutenção da autuação em todos os seus termos.

Conforme já referido no início deste relatório, ao apreciar o recurso voluntário da Contribuinte, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF proferiu julgamento de parcial procedência do recurso, mantendo o crédito tributário apenas em parte, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício (e-fls. 1.712 a 1.745).

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial (e-fls 1.747 a 1.756), admitido pelo despacho nº 3400-159 - 4ª Câmara, de 16 de setembro de 2014 (e-fls. 1.764 e 1.765), insurgindo-se contra a decisão que deu parcial provimento ao recurso voluntário da Contribuinte para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Embasou a divergência nos acórdãos paradigma nºs 9101-00.539 e 9202-01.991 proferidos, respectivamente, pela Primeira e Segunda Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que são devidos juros de mora, pela taxa Selic, sobre todo o crédito tributário, incluída a multa de ofício. Também lastreou a sua pretensão de reforma do acórdão nas disposições contidas no §1º, do art. 113, no art. 139 e no §1º, do art. 161, todos do Código Tributário Nacional. Contrarrazões foram apresentadas às e-fls 1.770 a 1.781.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1.819 a 1.860), que foi admitido pelo despacho s/nº, de 05 de junho de 2015 (e-fls. 2.262 a 2.265), apontando divergências quanto (a) à natureza dos descontos comerciais, decorrentes de contratos formalizados com fornecedores, para fins de composição ou não da base de cálculo do PIS e da COFINS, com fulcro nos paradigmas nº 3402-002.210 e 3402-002.092; (b) à legitimidade do crédito de PIS e COFINS, apurado sobre as despesas de frete de transporte de mercadorias entre os seus estabelecimentos (centro de distribuição para as lojas), consoante paradigmas nº 3201-000.845, 3401-002.075; e (c) o direito ao aproveitamento do crédito sobre o valor do ICMS-ST das aquisições de mercadorias para revenda, lastreado no acórdão trazido como paradigma de nº 3801-003.237. Contrarrazões vieram às e-fls. 2.267 a 2.294 dos autos.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado em 11/12/2015, com numeração eletrônica até a folha 2304 (dois mil trezentos e quatro), estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e pela Contribuinte preenchem os requisitos de admissibilidade constantes do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, devendo, portanto, ser admitidos e conhecidos.

Em atenção à preliminar de inadmissibilidade suscitada pela Contribuinte em sede de contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, consigne-se que até o momento a tese quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não se encontra superada no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, razão pela qual incabível a aplicação do §10, do art. 67 do RICARF para reforma do exame de admissibilidade do apelo fazendário.

Mérito

A controvérsia posta nos presentes autos, para exame em sede de recursos especiais interpostos por ambas as partes, cinge-se, em síntese:

- (i) à definição da natureza dos descontos pactuados entre a Contribuinte e seus fornecedores e das bonificações recebidas em mercadorias, para fins de composição da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2008 a dezembro de 2009;
- (ii) à possibilidade de tomada de créditos sobre despesas com fretes decorrentes do serviço de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos do Sujeito Passivo (do centro de distribuição para as lojas);
- (iii) à possibilidade de tomada de créditos das contribuições não-cumulativas sobre os valores de ICMS-ST das aquisições de mercadorias para revenda.
- (iv) à incidência ou não de juros de mora sobre a multa de ofício cominada em lei no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não pago, não declarado ou que tenha sido objeto de declaração inexistente;

Conforme relatado, o acórdão nº 3403-002.585 proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento (e-fls. 1.712 a 1.745), deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, restando consignado na fundamentação o seguinte entendimento sobre os temas centrais antes apontados:

- (i) **Descontos** - os descontos de caráter contraprestacional não são descontos incondicionais, integrando a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS;
- (ii) **Créditos de despesas com fretes** - nas atividades de venda a varejo de mercadorias em supermercados, os serviços de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos (centro de distribuição para lojas) não se caracterizam como insumos, pois não guarda relação de pertinência com o processo;

(iii) **Créditos de ICMS-ST** - o ICMS-ST não compõe 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;

(iv) **Juros sobre multa de ofício** - indevida a incidência de juros sobre a multa de ofício em razão de não existir base legal que a ampare.

A Fazenda Nacional insurge-se parcialmente contra o acórdão, sustentando ser devida a incidência de juros sobre a multa de ofício. A Contribuinte, por sua vez, postula a reforma da decisão quanto às demais matérias.

Devidamente contextualizada a lide, passa-se à análise pontual dos temas que são objeto dos recursos especiais.

1) Descontos comerciais ou bonificações

Alega a Contribuinte em suas razões recursais que os descontos concedidos pelos fornecedores não compõem a receita da pessoa jurídica, constituindo-se em redutores de custo na aquisição das mercadorias, não havendo, portanto, receita tributável pelo PIS e pela COFINS.

O ponto principal a ser verificado é se os descontos obtidos pela Contribuinte junto aos seus fornecedores, e que culminaram com a obtenção de redução do valor do preço das faturas/duplicatas a pagar, integram ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS.

No termo de encerramento parcial da ação fiscal (e-fls. 28 a 36), restou consignado pela Fiscalização que a Contribuinte excluiu da base de cálculo do PIS e da COFINS *"receitas registradas em contas que por sua natureza compõem a sua receita bruta [...]"*, a saber: receitas de promoções, receita de promoção de publicidade, receita enxoval novas lojas, receitas de acordos de não devolução, receitas de eventos promocionais, receitas não diferidas EITF. Houve o lançamento pela Autoridade Fiscal dos valores entendidos como devidos sobre as receitas não incluídas nas bases de cálculo, por considerar que:

"7 À luz da legislação de regência, temos que as receitas auferidas pela empresa e contabilizadas nas contas acima especificadas, por sua natureza, é parte efetiva do seu faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, conforme está previsto no artigo 1º da lei 10.637/2002 (para o PIS/Faturamento) e da lei 10.833/2003 (para a COFINS).

[...]

12 Ocorre que, as contas aqui relacionadas se referem a valores recebidos pelo Bompreço, de entidades "parceiras", em virtude de entendimentos contratuais (ou não); logo, independente da forma em que esses particulares formalizem tais entradas de recursos ("receitas de promoção", "eventos promocionais", "publicidade", "enxoval nova loja", "acordo de não devolução", "EITF", "descontos obtidos - programa pagamento, etc), esses

recursos constituem efetivas receitas para o seu negócio (faturamento) da fiscalizada.

13 Particularmente, em relação à conta 421302 - DESC. OBTIDOS PROG P temos os seguintes esclarecimentos a serem feitos:

14 Solicitada sobre a sua natureza jurídica e fundamentação, a empresa veio explicar que se tratavam de "descontos financeiros obtidos através de negociações comerciais com os fornecedores, conforme acordo comercial (desconto padrão)".

15 Em contraponto com o que nos foi arrazoado, sabemos que os descontos financeiros (ou condicionais) constituem vantagens financeiras que são concedidas ao adquirente, que 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 suas condições de pagamento.

16 Não é o que vemos registrado na conta 421302 - DESC. OBTIDOS PROG P. Aqui, se trata de ganhos com a natureza dos chamados descontos comerciais, i.é, receitas (de bonificação) obtidas por meio de acordos comerciais feitos previamente à operação de compra/venda; que, no entanto, não eram destacados no documento fiscal (a fiscalizada registrava a nota fiscal de compra pelo seu valor integral, compondo base de cálculo dos créditos para o PIS/COFINS).

[...]

18 Os Descontos Comerciais (também chamados de Descontos Incondicionais na denominação adotada pela Lei das S.A.) são descontos que independem das condições de pagamento da operação de compra / venda; sendo concedidos no momento em que se contrata a operação em função de outros fatores como: interesse promocional; cliente preferencial, política da empresa, etc.

19 Assim é que, igualmente às demais contas listadas acima, o resultado dessas operações representam faturamento nos termos do que determinam as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003." (grifou-se)

O entendimento da Fiscalização foi referendado pelas decisões de 1ª e 2ª instâncias no presente processo administrativo, sendo objeto agora de análise por meio de recurso especial.

Feitas essas ponderações, necessário se faz estabelecer conceitos e premissas que nortearão o julgamento do tema.

Tendo em vista que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita". O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal,

no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é *"o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*. Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

[...]

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso dos descontos pactuados pela Contribuinte e seus fornecedores.

De outro lado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, em 19/10/2012, definindo receita como o "aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12.

Conforme consta no item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

*10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, **deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador.** (grifou-se)*

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM - Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

*11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (grifou-se)*

Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, os descontos comerciais, por estarem vinculados às operações de aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

Nessa esteira, uma vez que também se deve identificar a natureza jurídica das vantagens obtidas pela Recorrente nas concessões feitas pelos seus fornecedores no cumprimento dos acordos comerciais, importa estabelecer o conceito de "bonificações", as quais possuem rigorosamente o mesmo regime jurídico dos descontos comerciais. A matéria foi tratada com propriedade pelo ilustre Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, ao proferir o acórdão nº 3402-002.210, em sessão de julgamento realizada no dia 26/09/2013, o qual peço vênia para reproduzir em parte, que passa a integrar as razões deste voto:

[...] as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

[...]

Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei n.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 6.404/76 – LSA's.), resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de “desconto incondicional”) e do comprador.

Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, conseqüentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das entidades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser tratados com redutores de custos, excluídos que estão das receitas.

[...](grifou-se)

O entendimento da Ciência Contábil de que a bonificação ou desconto comercial devem ser classificados como redução de custo, exerce influência no Direito Tributário, em especial no tema quanto à incidência das contribuições para o PIS e a COFINS. Essa interpretação decorre das normas contidas nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, o conteúdo dos institutos custo e receita, grandezas de natureza econômica, devem ser interpretados pelas regras que lhes são próprias, não podendo ser alteradas para o único fim da incidência tributária. Nessa senda, é do Direito Privado, por meio da Legislação Societária, a competência para dar a definição de custo e receita, para isso sendo ainda relevante o disposto no Decreto-Lei nº. 1598/77, *in verbis*:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.” (grifou-se)

Por sua vez, a legislação comercial ou societária, para a definição, conteúdo e alcance de seus institutos, conceitos e formas dos elementos componentes das demonstrações

financeiras, ampara-se nos Princípios e Normas Contábeis, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – (revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras.

Nessa linha relacional, importa consignar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Na análise jurídica de cada lançamento da sociedade deverá prevalecer a essência sobre a forma, que, em outras palavras, significa averiguar-se se aquela grandeza é ou não receita.

A matéria vem sendo enfrentada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, fazendo-se pertinente trazer a ementa e alguns trechos de decisão proferida em caso análogo ao dos presentes autos:

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

Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004

*COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO.
NÃOINCIDÊNCIA.*

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

Recurso Provido.

Trechos do acórdão de relatoria do nobre Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, que embora trate de bonificações recebidas em mercadorias, deixa claro que o tratamento jurídico equipara-se ao fenômeno dos descontos obtidos pelo comprador do fornecedor, como é o caso destes autos:

[...]

A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis n.ºs 9318/98 e 10.833/03.

A bonificação consiste em uma política de relacionamento comercial pela qual o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de itens do produto vendido maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. Tal se dá como forma de estimular a fidelização entre as partes, de reconhecer a relevância da compra realizada pelo adquirente, enfim, de cultivar e fomentar a relação com um parceiro comercial qualquer.

Trata-se, a meu ver, de fenômeno de idêntica natureza jurídica a do desconto obtido. Neste, o fornecedor mantém a quantidade vendida, mas reduz o preço total (portanto, ajusta-se o fator "preço"). Nas bonificações, o fornecedor mantém o preço, mas aumenta a quantidade vendida (portanto, ajusta-se o fator "quantidade").

Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico.

E — eis o fundamental — redução de custo não equivale a geração de receita.

A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável. Contudo, no momento em que, com a edição da EC nº 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base impositiva autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa. Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT nº 134, p.45).

Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:

"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.) O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las" (Cofias na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT nº 50, p. 130)

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito. Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse

sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Imponível. Estudos e pareceres de direito tributário, 1ª vol. São Paulo: RT, 1978, p. 85)"

"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT nº 118, p. 80).

"Anunciamos ser receita [...] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias. " (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo- MP Editora, 200,5, p, 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]

Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base imponível da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda.

[...]

Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS. [...]

O precedente acima corrobora os argumentos expendidos nesse voto. Embora trate de bonificação em mercadorias, o regime jurídico aplicável é o mesmo dos descontos comerciais, pois ambos são tratados nos CPC's nºs 16 e 30, referendados pelas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, respectivamente, além de conterem na sua essência o fato do vendedor oferecer vantagem ao comprador para incrementar as vendas, preenchendo o conceito de bonificação.

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) - entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer - está-se diante de redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica. Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando

ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bem, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

Nesse diapasão, os contratos celebrados entre a ora Recorrente e os seus fornecedores, que prevêem regras para aumento das vendas, atendem a objetivos mútuos das partes. São nítidos acordos comerciais que estabelecem regaras para o preenchimento de condições (ou não) para a obtenção de descontos e/ou bonificações (ou não) em operações comerciais, não havendo prestação de serviços de uma parte a outra, ou mesmo previsão de penalidade do Sujeito Passivo a ser aplicada ao fornecedor se cometer alguma infração. São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas.

Aqui importa consignar que a hipótese de se constituírem os contratos em prestação de serviço da Contribuinte para com os fornecedores já foi afastada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande ao analisar caso envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, conforme destacado em voto proferido pela nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama nos autos do processo nº 10480720722201062, em que também figura como parte o BOMPREGO e do qual pede-se vênica para transcrever em parte:

[...] é de se considerar que a própria DRJ de Campo Grande já havia se pronunciado sobre essa questão posta pela Fiscalização nos autos do processo de nº 10580.730133/2013-15 envolvendo o mesmo sujeito passivo.

Aquela DRJ havia afastado tal alegação feita pela fiscalização, concluindo que não se afigura correto considerar que os valores contabilizados pela impugnante como descontos possam ser classificados para receitas de prestação de serviços.

Para melhor elucidar seu entendimento, trago parte do voto constante do acórdão daquela DRJ (Grifos Meus):

“[...]

Considerando os documentos constantes dos autos, a atividade econômica da impugnante e o objeto principal dos contratos firmados entre ela e seus fornecedores, enfim, considerando todos esses aspectos, não se pode concluir ter havido efetiva prestação de serviços que fosse, ou pudesse ser, a causa daquelas receitas (ou daqueles descontos). Isso se evidencia pela comparação do modelo do contrato de prestação de serviço com os dados da situação fática em exame.

O contrato de prestação de serviços se caracteriza pela bilateralidade, tendo necessariamente duas partes: de um lado o que se obriga a prestar uma atividade e do outro aquele em favor de quem a atividade é prestada, o qual, por sua vez, deve remunerar o primeiro, o prestador. O acordo de vontades recai sobre uma determinada atividade, o objeto da prestação.

Do conceito se extrai que ninguém pode prestar serviço para si mesmo e que toda prestação de serviço é onerosa, envolvendo prestações recíprocas de cunho econômico (atividade x remuneração).

No caso em tela, o contrato teria por objeto serviços de logística a serem prestados pela impugnante a seus fornecedores, especificamente, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e ferramentas de controle. Esse tipo de serviço, entretanto, não poderia ter sido desenvolvido na situação específica que se examina.

Isso porque, de acordo com o Direito Civil, a propriedade de bem móvel se transfere pela tradição, ou seja, pela entrega da coisa. Antes da tradição não há transferência de propriedade, diz o art. 1.267 do Código Civil.

No caso de compra e venda de mercadoria, bem móvel por definição, a entrega física da coisa aperfeiçoa a transmissão da propriedade, que pode ocorrer no estabelecimento do comprador, se o vendedor assumir a responsabilidade pela entrega; ou no estabelecimento do vendedor, se couber ao comprador fazer a retirada dos bens.

Porém, em qualquer caso, no momento em que o comprador receba fisicamente as mercadorias, estas ingressam em seu patrimônio, pela aquisição da propriedade que se consuma com tradição. Daí em diante, o manuseio, o transporte, a remoção e a armazenagem se fazem por conta e risco do comprador, já então o proprietário dos bens.

Tais atividades, quando realizadas pelo proprietário das mercadorias, não assumem a natureza de prestação de serviço, porque ninguém pode prestar serviço a si mesmo, mercê da bilateralidade que caracteriza esse tipo de contrato. Por outro lado, tais atividades não podem ser tidas como serviço prestado ao vendedor, porquanto a este não proporcionam nenhuma vantagem ou benefício.

No contrato de prestação de serviço, o tomador é aquele em favor de quem a atividade é prestada e para quem ela proporciona uma vantagem. Logo, se o vendedor já não é o proprietário das mercadorias e se para ele o transporte, a remoção, o manuseio e a armazenagem não representam nenhum benefício, então ele não pode ser parte em um suposto contrato de prestação de serviço, que tenha por objeto aquelas atividades.

Essas são, em resumo, as razões pelas quais não se afigura correto considerar que os valores contabilizados pela impugnante como descontos possam ser reclassificados para receitas de prestação de serviço.

É verdade que foi a própria impugnante quem denominou, em cláusula do acordo comercial, a situação como prestação de serviços. Mas é igualmente verdade que a natureza jurídica de um contrato não depende da denominação que se lhe dê, mas sim dos elementos essenciais afetos à sua dinâmica e estrutura.

[...]”

Vê-se, portanto, que não há como se considerar também essa possibilidade de desconsiderar a natureza dos descontos sob a alegação de que se trata de receita pela prestação de serviço – pois se assim fosse – o que não é, pois não há que se falar em prestação de serviço para si próprio (confusão jurídica) – o sujeito passivo poderia até mesmo se creditar das despesas incorridas com tal “prestação de serviço.

[...]

Prosseguindo-se, dos termos contratuais, nota-se haver a concessão dos descontos comerciais e/ou bonificações se atendidos os requisitos ali estabelecidos. A sistemática adotada nos contratos enquadra-se no conceito de bonificações ou descontos comerciais, os quais não estão abrangidos pelo conceito de receitas, mas delas devem ser deduzidos por serem redutores de estoque, tudo conforme disposto no art. 177 da Lei nº. 6.404/76, nos CPC's nºs 16 e 30 e nas Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009.

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque.

Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

Conclui-se que: (i) os contratos entabulados pela Recorrente com os seus fornecedores, por serem lícitos e livremente pactuados pelas partes, devem ter seus efeitos preservados pelo ordenamento jurídico; (ii) o conteúdo econômico dos referidos pactos consiste na redução de custos dos produtos adquiridos pelo Sujeito Passivo e decorrência dos acordos, não podendo subsistir a autuação para incidência de PIS e COFINS sobre montantes que não são receitas da pessoa jurídica e (iii) as bonificações e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita e, por isso, não devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na sistemática não-cumulativa.

Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Sujeito Passivo com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste pois os mesmos caracterizar-se-iam como descontos incondicionais.

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte do bem lançado voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama no antes citado processo envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, que passa a integrar as presentes razões de decidir:

[...]

Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas:

· Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;

· *Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.*

Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário.

Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação.

Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.

Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há

receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento, à descrição desse desconto na nota fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços - independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.”

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos.

Tanto é assim, que a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

É de se lembrar ainda que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo.

Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins - assim ementado (Grifos Meus):

“TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça."

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 RS - 2014/0187852-0 - sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

"DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de

apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

Logo, os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes merecem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos em parte, somente para fins de prequestionamento (fl. 1834).

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 535, II, do CPC, do art. 123 do CTN, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, do art. 1º, § 3º, V, alínea "a", das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003.

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de “descontos incondicionais”, a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora.

Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, e-STJ)

Contraminuta apresentada às fls. 1897-1906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

Constato que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas

enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.). Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, consequentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

Frisa-se que, como bem observado pela magistrada a quo, inexistente controvérsia acerca do direito material, qual seja, a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS dos valores relativos aos descontos incondicionais.

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN nº 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

Importante ressaltar que não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas.

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrados nas operações de compra e venda.

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo:

Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 1807- 1.809, e-STJ)

[...]”

Com efeito, essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78.

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, considerar como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC nº 1170/2009:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Em linha eventual, para a hipótese de ser interpretar que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoaria da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse raciocínio, são compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas.

Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento

no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

Receita

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso deve-se qualificar os abatimentos recebidos como *receitas financeiras*, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004, vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto 5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15.

Ora, tendo em vista que o presente caso envolve o período de apuração de 01/01/2008 a 31/12/2009, deve-se considerar as disposições dos Decretos acima referidos.

Segue abaixo transcrição dos termos do Decreto 5.164/04, publicado no DOU de 30.7.04:

“Art. 1o Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2o O disposto no art. 1o aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3o Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Brasília, 30 de julho de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

Este texto não substitui o publicado no DOU de 30.7.2004 - Edição Extra”

Transcreve-se, ainda, o teor do Decreto 5.442/05, que revogou o Decreto 5.164/04:

“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o Decreto no 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Brasília, 9 de maio de 2005; 184º da Independência e 117º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Antonio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no DOU de 9.5.2005 - Edição extra.”

Com tais dispositivos, torna-se claro também que se não fossem enquadrados como desconto incondicional – deveriam ser tratados, a rigor, como receita financeira. O que, em respeito à sistemática do PIS e Cofins observada pelo sujeito passivo, no presente caso, considerando o período em discussão, deve-se aplicar a alíquota zero dessas contribuições às referidas receitas financeiras.

No entanto, entendo deva superar este aspecto, pois que, como já explicitado, no caso em concreto, as vantagens obtidas pela Recorrente caracterizam-se como “redução de custos”, devendo assim ser tratadas pelo Direito Tributário.

2) Créditos sobre despesas com frete

Em suas razões recursais, postula ainda a Recorrente a reforma do acórdão no que tange à glosa dos créditos de PIS e COFINS dos valores referentes às despesas com frete. Sustenta que: (i) a expressão "operação de venda" não pode se restringir ao frete de saída da

mercadoria do estabelecimento do vendedor para o local do adquirente; e (ii) a transferência das mercadorias do centro de distribuição para as suas lojas dá-se em função da presunção de que haverá uma operação de venda daquelas mercadorias, a serem expostas nos seus estabelecimentos comerciais.

A análise do presente tópico perpassa pela definição do conceito de insumos para o PIS e a COFINS. Nos termos dos recentes julgados proferidos por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Considerando-se que a Recorrente é varejista de grande porte, possuindo diversas lojas em locais diferentes, o que torna imprescindível a existência de um centro de distribuição, conclui-se que o frete realizado entre o centro de distribuição e as suas lojas é um custo essencial, devendo ser caracterizado como insumo e descontado da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por essas considerações, há de se reconhecer que as despesas com frete de mercadorias para revenda são insumos ensejando o direito ao crédito de PIS e COFINS.

3) Créditos de ICMS-ST

Na sistemática da substituição tributária (ICMS-ST), é o Contribuinte Substituto que assume a responsabilidade pelo cálculo e recolhimento do ICMS referente a operações futuras, a serem realizadas presumidamente até o produto chegar ao consumidor final.

Assim, o Contribuinte Substituto reteve e pagou em caráter definitivo o tributo, não havendo mais de se falar em restituições ou pagamentos. Dessa forma, o tributo em regime de substituição tributária não pode ser complementado ou substituído.

A exclusão do ICMS e do ICMS-ST da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS e de que o ICMS-ST deve compor o custo de aquisição da mercadoria na forma do §3º do art. 289 do RIR/99:

“Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

[...]

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Conclui-se que o custo da aquisição da mercadoria deve ser composto também pelo ICMS-ST, considerando-se que o contribuinte substituto é o sujeito passivo nas operações em regime de substituição tributária de ICMS e que essa exação se dá de forma definitiva, na qual já está embutido no valor total do fornecimento das etapas posteriores e, portanto, irrecuperável, pois não lhe proporciona crédito fiscal.

4) Juros de mora sobre a multa de ofício

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o acórdão recorrido na parte em que afastou a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Nesse item, entende-se que não merece reparos a decisão recorrida, conforme fundamento do voto vencedor neste ponto proferido pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, passando a integrar as razões de decidir dos presentes autos:

[...] 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 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) 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.

Processo nº 10480.720046/2013-70
Acórdão n.º **9303-003.547**

CSRF-T3
Fl. 2.341

Pela fundamentação exarada, incabível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

5) Dispositivo

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dar provimento ao recurso especial da Contribuinte em sua integralidade.

É o Voto.

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas - Relator designado

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

Conforme acima relatado, controverte-se nesta instância sobre as seguintes matérias:

a) ocorrência de preclusão e de supressão de instância quanto ao cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, por se tratar de matéria contestada pelo contribuinte somente em grau de recurso voluntário (Recurso Especial da Fazenda Nacional);

b) incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício (Recurso Especial da Fazenda Nacional);

c) incidência das contribuições sobre descontos negociados com os fornecedores após a efetivação das vendas (Recurso Especial do Contribuinte).

I. Preclusão e supressão de instância.

A Fazenda Nacional alega a ocorrência de preclusão e de supressão de instância no que tange ao cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício promovido pela turma julgadora recorrida, por se tratar, segundo ela, de matéria contestada pelo contribuinte somente em grau de recurso voluntário.

Contudo, compulsando os autos, verifica-se à fl. 2 que, originalmente, como ocorre em todos os lançamentos de ofício da espécie, o lançamento da multa de ofício se dera a partir da aplicação do percentual de 75% sobre o valor do principal, em valor nominal, sem o acréscimo dos juros de mora.

Após a decisão da DRJ Salvador/BA, enviou-se ao contribuinte o Demonstrativo de Débitos de fls. 16.266 a 16.267, em que constam os valores do principal e da multa, sendo reproduzidos na coluna da multa os mesmos valores do principal, o que pode, a meu ver, ter levado o contribuinte a considerar que os valores originais da multa lançada, no percentual de 75% sobre o principal, encontravam-se corrigidos monetariamente.

A partir de então, no recurso voluntário, passou ele a contestar a aplicação dos juros Selic sobre a multa de ofício, tendo obtido decisão favorável na segunda instância, com a exclusão dessa incidência.

Por se tratar de questão que exsurgiu apenas após a decisão de primeira instância, ela se encontra, para fins de aferição de eventual ocorrência de preclusão ou de suspensão de instância, albergada, indiretamente, pela regra contida na alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Destaque-se que, não obstante não se tratar o presente caso de apresentação extemporânea de provas documentais, mas de apresentação posterior de argumentos de defesa, o referido dispositivo, a meu ver, aqui também se aplica, pois que abarca a contraposição a fatos ou razões trazidas aos autos *a posteriori*.

Nesse sentido, por se tratar de controvérsia que surgiu nos autos apenas depois da decisão de primeira instância, afasta-se a preliminar de preclusão ou de supressão de instância.

II Incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

No mérito, argui a Fazenda Pública que, diferentemente do que restou decidido no acórdão recorrido, sobre a multa de ofício incidem os juros de mora, calculados com base na taxa Selic.

Essa matéria já foi objeto de análise nesta CSRF em 15 de agosto de 2013, no acórdão nº 9303-002.400, da relatoria do conselheiro Joel Miyazaki, tendo este relator acompanhado o respectivo voto condutor, quando se decidiu nos seguintes termos:

A matéria trazida à apreciação deste colegiado restringe-se à incidência de juros de mora sobre multa de ofício não paga na data de seu vencimento.

A decisão recorrida afastou os juros sobre a multa de ofício sob o argumento de que haveria necessidade de lei específica que previsse tal hipótese. A meu sentir esse entendimento não merece prosperar, vez que a legislação tributária prevê, expressamente, a incidência de juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, aí incluídos aqueles decorrentes de penalidades, senão vejamos.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente, conforme o § 1º do art. 113 do CTN.

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.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Paralelamente, o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, indubitavelmente, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente.

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

Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, o que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro. “

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica é que a penalidade é crédito tributário.

Passamos agora a verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

A norma geral, estabelecida no art. 161 do Código Tributário Nacional, dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

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.

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão

consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

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.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, 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.

Nesse sentido, acolhe-se a contestação da Fazenda Nacional, no sentido de restabelecer a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício não paga na data do respectivo vencimento.

III Receita/Faturamento. Descontos negociados com fornecedores após a efetivação das vendas.

O contribuinte alega que os descontos negociados com os seus fornecedores, não sujeitos a condições, não representam receita ou acréscimo de patrimônio, tratando-se, em verdade, de redutores de custos de aquisição de mercadorias, não compondo, por conseguinte, as bases de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

A Fazenda Nacional, por seu turno, sustenta que os descontos obtidos pelo contribuinte se referem, em verdade, a “pedágios” por ele cobrados de seus fornecedores e operacionalizados por meio de descontos nos pagamentos a esses mesmos fornecedores, configurando receitas de prestação de serviços.

Referida matéria já foi objeto de análise nesta CSRF em 14 de junho de 2012, no acórdão nº 9303-002.017, tendo como redator designado do voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos, tendo este relator acompanhado o respectivo voto condutor, quando se decidiu nos seguintes termos:

É que se trata aqui de valores que a empresa registrara em sua contabilidade como uma obrigação a saldar junto a fornecedores, mas que efetivamente saldou por um valor menor do que estava contabilmente registrado.

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação – ficará registrado ainda um saldo devedor, incorreto, pois a dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um lançamento a débito daquela

conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

Por representar um aumento do Patrimônio Líquido (redução do Passivo sem correspondente redução do Ativo) esse lançamento tem a natureza de uma receita (receita financeira), ainda que seja forçoso reconhecer que nenhum ingresso novo ocorreu.

Exatamente este último aspecto – ausência de ingresso de direito novo – fez o dr. Jorge votar pela sua não inclusão na base de cálculo.

Ocorre que diante do comando legal taxativo do § 1º do art. 3º da Lei 9.718, repetido,ipsis literis, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, não vejo como possa essa receita deixar de compor a base de cálculo da contribuição senão considerando ditos comandos inconstitucionais. Desnecessário dizer que, como regra, não o podemos fazer, além do que, no caso concreto, há decisão judicial afirmando que até mesmo o primeiro deles é constitucional, embora já haja inúmeras decisões que afirmam exatamente o contrário.

Para finalizar, vale repetir aqui o que já disse alhures: em se tratando de desconto obtido, é totalmente irrelevante a investigação de se ele foi concedido incondicionalmente ou não.

É que a Lei 9.718, ao tratar dos descontos incondicionais, estava a beneficiar o concedente do desconto, isto é, aquele que está vendendo o produto ou prestando o serviço.

Para maior clareza, reproduzo o artigo destacando o que interessa:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I as vendas canceladas, **os descontos incondicionais concedidos**, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

No caso de que nos ocupamos, a tributação está sendo discutida no comprador. Não há que se aplicar ao caso, pois, a figura tratada no artigo acima.

Note-se que no caso de desconto incondicional, isto é, aquele que já é concedido no momento da celebração do contrato de venda ou prestação de serviço, nada obriga ou recomenda que o

adquirente registre a sua obrigação por um valor maior do que, já sabe, irá desembolsar em seu vencimento.

Tudo ao contrário, deve fazê-lo pelo valor efetivo, o que leva a que não surja a figura aqui discutida.

Ela, ao contrário, surge quando o vendedor somente concede o desconto em razão de o comprador quitar, antes do prazo, a dívida. Nesse caso, ela estará corretamente registrada em sua contabilidade pelo valor inicialmente pactuado. E por isso de incondicional nada tem: ele é um desconto condicionado à antecipação do pagamento.

Esse é, aliás, o motivo para que sua contrapartida tenha a natureza de receita financeira.

Nesse sentido, conclui-se que não assiste razão ao contribuinte, pois os descontos por ele obtidos junto a seus fornecedores compõem a base de cálculo das contribuições, precipuamente as calculadas sob a sistemática da não cumulatividade, que vem a ser o caso dos presentes autos.

Destaque-se que, à ocasião da implementação da não cumulatividade das contribuições, não mais existia a controvérsia acerca da inconstitucionalidade do alargamento de sua base de cálculo, pois que, diferentemente da Lei nº 9.718, de 1998, as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, já se sustentavam na nova redação constitucional dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que passou a prever a incidência das contribuições sociais sobre as receitas, genericamente consideradas, e não mais apenas sobre o faturamento.

Pelas mesmas razões expostas acima, não há que se falar em créditos de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS-ST nas aquisições de mercadorias para revendas. Também créditos de PIS e COFINS de despesas com frete de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos do Bompreço não estar previsto, especificamente em lei. As Leis 10637/2002 e 10833/2003, trazem a previsão para o aproveitamento dos créditos sobre as operações de venda, o que não é o caso. Para haver a operação de venda e o respectivo aproveitamento do crédito tem que haver a efetiva venda, o que não ocorreu *in casu*.

IV - Conclusão.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte e DOU PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Processo nº 10480.720046/2013-70
Acórdão n.º **9303-003.547**

CSRF-T3
Fl. 2.348
