



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

Processo n° 10480.720722/2010-62
Recurso n° 10.480.720722201062 Voluntário
Acórdão n° **3403-002.586 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de novembro de 2013
Matéria PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

ÔNUS DA PROVA. FATO MODIFICATIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

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.

MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. DESVINCULAÇÃO DE OPERAÇÃO DE COMPRA. NATUREZA. TRIBUTAÇÃO.

O recebimento de mercadorias desvinculadamente de qualquer operação de compra anterior caracteriza doação e, como tal, é tributado no ingresso da mercadoria e na revenda da mesma.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. PERDAS DE CAIXA. IMPOSSIBILIDADE.

As perdas de caixa não são dedutíveis da base de cálculo da Contribuição.

BASE DE CÁLCULO. REFEIÇÕES FORNECIDAS ONEROSAMENTE. RECEITA. INCLUSÃO.

Os ingressos advindos do preço cobrado por refeições servidas no refeitório dos estabelecimentos constitui receita e integra a base de cálculo da Contribuição.

**DESPESAS PRÓPRIAS. REEMBOLSO. RECEITA.
CARACTERIZAÇÃO.**

Caracterizam-se como receita os reembolsos de despesas que, por disposição contratual, são próprias do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

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.

**MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO.
DESVINCULAÇÃO DE OPERAÇÃO DE COMPRA. NATUREZA.
TRIBUTAÇÃO.**

O recebimento de mercadorias desvinculadamente de qualquer operação de compra anterior caracteriza doação e, como tal, é tributado no ingresso da mercadoria e na revenda da mesma.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. PERDAS DE CAIXA.
IMPOSSIBILIDADE.**

As perdas de caixa não são dedutíveis da base de cálculo da Contribuição.

**BASE DE CÁLCULO. REFEIÇÕES FORNECIDAS
ONEROSAMENTE. RECEITA. INCLUSÃO.**

Os ingressos advindos do preço cobrado por refeições servidas no refeitório dos estabelecimentos constitui receita e integra a base de cálculo da Contribuição.

**DESPESAS PRÓPRIAS. REEMBOLSO. RECEITA.
CARACTERIZAÇÃO.**

Caracterizam-se como receita os reembolsos de despesas que, por disposição contratual, são próprias do contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERCENTUAL.
MITIGAÇÃO. 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.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em negar provimento ao recurso, pelo voto de qualidade, quanto à exclusão das bonificações da base de cálculo das contribuições, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz, e; por maioria de votos, 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.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

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

Relatório

BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA. foi autuado pela Fiscalização da DRF/REC para formalização da constituição e exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição para o PIS, abrangendo o período de abril de 2005 a dezembro de 2007, em decorrência da constatação de insuficiência de recolhimento em todos os meses. Os valores globais, em Reais, são os seguintes:

COFINS	R\$ 51.802.768,45
Juros de Mora (calculados até 31/03/2010)	R\$ 18.707.056,30
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	R\$ 38.852.076,22
Total	R\$ 109.361.900,97
Contribuição para o PIS	R\$ 11.246.641,07
Juros de Mora (calculados até 31/03/2010)	R\$ 4.061.397,03
Multa de Ofício Proporcional (75 %), Passível de Redução	R\$ 8.434.980,68
Total	R\$ 23.743.018,78

De acordo com o Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal (fls. 032 a 038), a Fiscalização apurou os valores lançados a partir dos livros contábeis (Diário/Razão/Balancetes), espelhados nos arquivos digitais disponibilizados pelo contribuinte nos moldes exigidos pela Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e no ADE Cofis nº 15/2001. O contribuinte apresentou planilhas de apuração das bases de cálculo e das contribuições a pagar, após o desconto dos créditos, que foram usadas como fonte de comparação.

Os resultados dos levantamentos efetuados estão apresentados no "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS / COFINS" (fls. 133 a 154) e nos demonstrativos de apuração das contribuições – "VALOR DEVIDO E A TRIBUTAR" (fls. 155 e 156). As bases de cálculo mensais foram apuradas por meio da consolidação dos valores contabilizados pelo contribuinte nas contas que, por sua natureza, compuseram o faturamento, entendido como o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, conforme previsto no artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Contribuição para o PIS), e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Cofins). Os valores dos créditos informados nos DICON foram integralmente

admitidos pela Fiscalização. Os valores a pagar (já deduzidos os créditos) levantados pela auditoria foram confrontados com os valores declarados nas DCTF, sendo que as diferenças a maior ("diferenças apuradas a tributar"), foram objeto de lançamento de ofício.

As diferenças apuradas, na visão da Fiscalização, devem-se principalmente ao fato de a empresa não ter considerado nas bases de cálculo os resultados das contas abaixo listadas, que representariam receitas, nos termos da legislação pertinente:

Nº DA CONTA	NOME DA CONTA
410137	RECUPERAÇÃO ORDENADOS REPOSITORES
410142	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS COM NUTRIÇÃO
410704	RECEITAS DE PUBLIC EM CO-PARTICIPAÇÃO
410711	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS CO-PARTICIPAÇÃO
410715	RECUP. DESPESAS-ANIVERSÁRIO HIPER BOMPREÇO
410816	RECUPERAÇÃO DE DESPESAS-OUT. DESP.
410840	RECUPERAÇÃO DE CUSTOS LOGÍSTICOS
410845	RECUP.DE DESPESAS-BLOCO DA PARCERIA
410876	YEAR BEGINNING MEETING – RECUPERATION
410879	REC.CUSTOS LOGÍSTICOS BACK. HAUL
421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES (*)
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE
430317	EVENTO ENCONTRO CLIENTE BOMPREÇO
430319	RECUP. DE DESPESAS-ENCONTRO CLIENTE BOMPREÇO
430320	RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS
430322	RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO
430326	RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS
430327	RECEITA DE EVENTO GLOBAL PROMOTION
430330	RECEITAS DE RENEGOCIAÇÃO BONIFICAÇÕES FORNECEDORES
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF

(*) A empresa incluiu apenas parte dos valores lançados.

De acordo com a Fiscalização, essas contas seriam referentes “a valores recebidos pelo BOMPREÇO de entidades consideradas ‘parceiras’, que, por força de entendimentos contratuais (ou não) lhe pagam valores a título de ‘ressarcimento/recuperação/etc. de eventos desenvolvidos pelo BOMPREÇO’, eventos esses que se constituem em despesas operacionais próprias da fiscalizada, e não dos seus fornecedores”. Assim sendo, entenderam os autuantes, tais entradas de recursos, independentemente da forma como que se materializaram, constituíram-se em efetivas receitas para o seu negócio (faturamento), mesmo em face de disposições contratuais (acordo entre particulares), transferindo responsabilidades de despesas para os seus fornecedores (gastos assumidos por terceiros).

Nos levantamentos feitos pela Fiscalização, não compuseram as bases de cálculo as receitas da venda de produtos à alíquota zero da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 (produtos farmacêuticos, de toucador ou higiene pessoal e de perfumaria sujeitos à tributação monofásica), lançados pela sociedade nas contas nºs 300107 – VENDAS À VISTA PROD. ISENTOS LEI 10.147/00 e 300108 – VENDAS A PRAZO PROD. ISENTOS LEI 10.147/00. Também não foram consideradas, na composição das bases de cálculo, a partir do período de apuração 07/2005, as receitas relativas às vendas de "itens computadores" registradas nas planilhas apresentadas pela sociedade, por serem de produtos sujeitos à alíquota zero (Programa de Inclusão Digital – venda a varejo de computadores, benefício fiscal da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

Considerando que a sociedade não contabilizou essas vendas em contas específicas, apenas apresentando os valores nas suas planilhas de apuração, a Fiscalização optou por deduzir dos valores lançados nas contas nº 300102 – VENDAS A VISTA e nº 300103 – VENDAS A PRAZO as vendas com "itens computadores", em linha específica, nos mesmos montantes existentes nas planilhas apresentadas, portanto, acatando integralmente o seu levantamento.

Sobreveio impugnação (fls. fls. 83.830 a 83.859), na qual se defende o argumento fundamental de que, para calcular as contribuições devidas, a Fiscalização incluiu na base de cálculo parcelas “*que não se caracterizam como receitas tampouco faturamento, posto que representam mera redução de custo de aquisição. E mais, ainda que tais parcelas fossem base imponible daquelas contribuições, tratar-se-ia de receita financeira, sujeita à alíquota zero*”. No seu entendimento, a inclusão de parcelas que não representam "receita auferida" na base de cálculo das contribuições decorreu da não percepção da operação desenvolvida pela impugnante, pois, apegando-se à nomenclatura dada pela empresa às contas contábeis “para fins puramente gerenciais”, a autoridade lançadora teria desprezado a essência de tais lançamentos, os quais, conforme se poderia denotar da vasta documentação acostada, a despeito de lançados em contas denominadas "receita" ou "recuperação de despesas", “não são, na essência, nem uma nem outra coisa. São, na essência, redução do custo de aquisição”. Defende que a interpretação da base de incidência de ambas as contribuições, na sistemática não-cumulativa – estabelecida legalmente como o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil –, deve dar-se com “prudência e temperamento”, pois apenas as "receitas auferidas" que acrescentam ao patrimônio, que representam disponibilidade para quem a recebe, compõem a base econômica sobre a qual se calculam as contribuições, ou seja, nem todo ingresso, nem tudo que transita na contabilidade da empresa a crédito é receita.

Na seqüência, passa a analisar as contas contábeis utilizadas pelo Fisco como substrato para o lançamento. Como premissa desta análise, ressalta que a denominação de tais contas não é elemento determinante para apurar a natureza dos créditos nelas havidos, ou seja, uma conta contábil denominada "receita", poderia representar outros ingressos ou simples lançamentos a crédito que não se constituem como tal. A análise foi assim sintetizada no Relatório da decisão recorrida:

3.3.1. Alega que, muitas vezes, “o Fisco confunde a contabilidade gerencial com a fiscal. Pensa que toda a contabilidade é fiscal, e despreza a verdadeira essência e objetivo da contabilidade que é servir de instrumento para a gerência orientar seu negócio. Os registros contábeis funcionam, para o administrador, como a história que registra fatos passados para orientar o futuro das organizações. Tanto é assim que as contas contábeis podem ser livremente nominadas, de sorte a facilitar a compreensão daquele – da gerência, fornecedores, bancos e fisco - que a lê, principalmente, o gestor do negócio”.

3.3.2. Assim como, mutatis mutandis, a denominação do tributo e a sua destinação não são suficientes para qualificar o fato gerador (art. 4º do CTN) “o mesmo ocorre com os valores registrados na contabilidade eis que o fato de ter sido registrado no grupo 4, não significa que seja receita. Tanto isso é verdade que o fisco notou que há débitos nesse grupo de contas”.

3.3.3. *Argumenta que, sendo sobretudo gerencial, o procedimento contábil adotado insere-se no âmbito de liberdade de o contribuinte escolher o critério contábil para registro de atos e fatos administrativos, desde que, como no caso, nenhum prejuízo cause ao Erário, só estando sujeito à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possa levar a um resultado diferente do legítimo (a respeito, transcreve as ementas dos Pareceres Normativos CST nº 20/87 e 347/60, decisão do antigo 1º Conselho de Contribuintes e do TRF da 1ª Região).*

3.3.4. *Assim, a Impugnante, “para fins gerenciais, lançou o desconto obtido noutras contas de eventos, já que aquele valor, objeto de negociação pelo setor comercial, seria destinado a tanto. Com isso o gestor tem duplo controle: primeiro, conhece as negociações do setor comercial; e, segundo, sabe quanto foi destinado para determinado evento e quanto foi realizado”.*

3.3.5. *Como subsídio traz citação doutrinária de Hugo de Brito Machado, que diz que na verdade não é a classificação contábil do fato escriturado que vai determinar a natureza deste. O contrário é que deve ser.*

4. *Em seguida passa à análise das diversas contas contábeis sob discussão, trazendo inclusive, a título exemplificativo, matéria de fato.*

4.1. *Como primeiro título, coloca “Das operações realizadas e dos lançamentos contábeis – bonificações como redutor do custo de aquisição”.*

4.1.1. *Adianta que os valores registrados nas contas em questão decorrem de descontos concedidos pelos fornecedores, seja financeiro, seja mediante bonificação em mercadorias, e que esses descontos decorrem de acordos comerciais. “Tendo em vista que o fornecedor não pode simplesmente reduzir o preço do produto, praticando um preço para o cliente ‘X’ e outro preço para o cliente ‘Y’, firma, com os grandes (que é o caso da Impugnante) acordos comerciais pelos quais concederá bonificações. A essência é de diminuição do preço do produto (redução do custo de aquisição). Não se trata, pois, de receita. No entanto, para fins gerenciais, esses valores são lançados em contas distintas, ora denominadas ‘receitas’, ora ‘recuperação de despesas”.*

4.1.2. *“Numa breve síntese da operação, da qual decorrem os lançamentos, o que ocorre é que, ao adquirir mercadoria de determinado fornecedor, a Impugnante se utiliza de seu poder de barganha para atingir seus objetivos nas negociações que é reduzir o custo de aquisição dos produtos. Como o fornecedor, no mais das vezes, não quer reduzir seu preço, seja por conta da relação com outros clientes, seja para dar um tratamento individual ao grande cliente, a vantagem que o grande obtém do seu poder de barganha se traduz em bonificações”.*

4.1.3. *“Assim, a Impugnante negocia previamente com seus fornecedores benefícios os quais serão praticados em todas as operações seguintes. Esses benefícios independem de evento futuro e São previamente conhecidos. E visam, ao final, reduzir*

o custo de aquisição dos produtos fornecidos/adquiridos. Essa negociação é que lhe possibilita manter a competitividade e atrair clientes para seus estabelecimentos”.

4.1.4. Citando a doutrina de Plácido e Silva, defende o custo está relacionado ao valor pago pela aquisição de um bem ou serviço, isto é, representa a soma das quantias pagas para tanto, e a receita está ligada ao recebimento de dinheiro. Se a bonificação representa a redução do valor da dívida, deve representar, igualmente, a redução do valor do custo e não uma receita para o beneficiário.

4.1.5. Em reforço ao seu entendimento, invoca opinião de José Antônio Minatel, para quem "se há desconto obtido na liquidação de obrigação, é de bom alvitre ser adotada a técnica de classificá-lo como redutor do custo correspondente”.

4.1.6. Cita a Deliberação nº 575/09 da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, que aprovou Pronunciamento Técnico CPC nº 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no sentido de que os "Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

4.1.7. Invoca, por fim, o Emerging Issues Task Force – EITF nº 02-16, editado pelo Financial Accounting Standar Board – FASB, órgão regulador de normas contábeis norteamericanas, o qual orienta que “as bonificações recebidas de um fornecedor por um varejista devem ser reconhecidas como uma redução do custo dos produtos vendidos (conta de compras no resultado do período) e/ou como redução dos saldos patrimoniais de estoques, para as bonificações pertinentes, aos produtos ainda não comercializados (conta redutora dos estoques no ativo circulante)”.

4.1.8. Tratar estas bonificações como receita, como ressaltam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, conduziria a uma situação esdrúxula, no caso de exemplos como o de um comerciante em início de atividades, que só compra, ou de uma indústria na fase pré-operacional. Ambos, se fechassem logo em seguida, teriam pago PIS/Cofins sem terem realizado vendas.

4.1.9. A própria impugnante faz a seguinte indagação: por que registrou os descontos obtidos em contas distintas, ora como "recuperação de despesas", ora como "receitas diversas" e não como "redutor do estoque"? A resposta seria: “para satisfazer necessidades gerenciais, Tal como lançado, o gestor enxerga, de forma transparente, o desempenho e as negociações do setor de compra com seus fornecedores”.

4.2. Passa então a trazer exemplos concretos da “origem dos lançamentos”.

4.2.1. Nos documentos colacionados percebe-se que a Nota Fiscal do fornecedor é emitida com um valor “X”, mas o

pagamento é “X – 1”, tendo em vista o desconto já acordado. Lançado o documento fiscal correspondente na contabilidade, lança-se de imediato a bonificação (o preço é reduzido de imediato). E o pagamento, por sua vez, ocorre em momento posterior. “Há, pois, caso típico de redução de custo de aquisição, independentemente de evento futuro”. De outro lado, gerencialmente (via SAP) esse desconto é alocado em uma ou mais contas de “receita” ou “recuperação de despesa”. No entanto, a informação é mero controle gerencial posto que a essência é de desconto e, como tal, redutor do custo de aquisição”.

4.2.2. Dentre os exemplos utilizados, citamos um para o qual a impugnante junta a página do Razão de cada uma das contas envolvidas. O fornecedor emitiu a Nota Fiscal no valor de R\$ 84.429,00 e foram pagos somente R\$ 76.666,59.

4.2.3. Contabilmente, houve débito na conta de Estoque, no valor de R\$ 84.249,00, e crédito nas contas de Fornecedores, no valor de R\$ 76.666,59. O desconto obtido, de R\$ 7.582,41, foi rateado nas contas seguintes, “exclusivamente para fins gerenciais e medir o desempenho do Departamento de Compras”:

Conta Nº	Nome	Valor Destinado
410715	Recuperação de Despesas	965,09
410840	Recuperação de Custos Logísticos	2.826,15
421302	Descontos Obtidos – Programa Pagamento	1.723,27
430316	Receita de Promoção Publicidade	1.378,61
430322	Receitas Acordo de Não-Devolução	689,29
	Desconto Total	7.582,41

4.3. Empós, ressalvando que “os argumentos defendidos neste tópico se aplicam às contas contábeis ... cujos lançamentos decorrem de bonificação mediante desconto financeiro”, admitindo-se, ad argumentandum tantum, as bonificações referidas como receita, estas seriam “financeiras” e, como tal, sujeitas à alíquota zero, por força dos Decretos nos 5.164/2002 e 5.442/2005.

4.3.1. Reconhece que há quem entenda, como José Antônio Minatel, que as bonificações constituem, para o beneficiário, receita financeira, e colaciona Solução de Consulta da 7ª RF e Acórdão da DRJ/Curitiba, que teriam caminhado neste sentido.

4.3.2. Mas, de toda forma, seriam tributadas à alíquota zero.

*4.4. Na seqüência, alega que estaria havendo dupla tributação no caso específico da **Conta nº 430312 – Receitas de Promoções**, cujos lançamentos, em parte, são relativos a **bonificações em mercadorias**.*

4.4.1. Também ad argumentandum tantum, a impugnante salienta que, ainda que a mercadoria recebida em bonificação não fosse redutor de custo de aquisição, mesmo assim não seria possível a tributação das mesmas na entrada. Isso porque, na saída, tais mercadorias estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins, de forma que tributá-las na entrada importa bis in idem.

4.4.2. Já fora alegado anteriormente que faz parte da prática comercial no setor varejista a concessão, pelo fornecedor, de vantagens ao seu cliente. Essas podem ocorrer na forma de desconto ou de bonificação em mercadorias.

4.4.3. Segundo a impugnante, trata-se este segundo tipo de bonificação de um quantitativo adicional de mercadorias com o qual é brindado o comprador, superando a quantidade de produtos efetivamente negociados numa determinada operação, as quais são despachadas em conjunto com as efetivamente adquiridas, sem que seja onerada a venda e compra.

4.4.4. Defende a reclamante que não há receita no momento da entrada de mercadorias bonificadas, já que ainda não houve por parte do adquirente a venda do produto bonificado, evento futuro que irá propiciar a receita.

4.4.5. Recorre novamente à doutrina de José Antônio Minatel, desta feita para dizer que classificar estas bonificações como receita, de que espécie for (inclusive doação), constitui equívoco incorrigível.

4.4.6. Explica que, na entrada, faz-se, contabilmente, o débito na conta de estoque e o crédito na conta bonificações “(mesmo que esteja no grupo de receita, receita não é)”. Depois, pela venda da mercadoria, quando se debita o caixa pelo ingresso do dinheiro e se credita a conta de venda, aí sim, nesse momento há a tributação. “Com efeito, só deve ser tributada a bonificação no segundo momento, quando houver a venda da mercadoria. Se exigir quando da entrada da mercadoria, pela Nota Fiscal que acompanhou a mercadoria, haverá dupla tributação: uma na entrada outra na venda”.

4.4.7. Traz, procurando amparar suas conclusões, duas ementas de Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, concluindo que “incorre em erro o lançamento impugnado ao tributar duas vezes os valores referentes a bonificações recebidas em mercadorias: quer tributar na entrada e não excluí a tributação na saída, tampouco confere desconto de crédito (pela regra da não-cumulatividade)”.

5. Prossegue tratando agora dos lançamentos contábeis que, na sua ótica, constituem **"recuperação de despesas"**.

5.1. Defende que, no caso destes lançamentos, houve verdadeiro reembolso de despesas havidas pela impugnante, não traduzindo, por isso mesmo, qualquer vantagem, não havendo acréscimo patrimonial, mas sim uma efetiva reposição do patrimônio.

5.2. Tratemos primeiro da **Conta nº 410142 – Recuperação de Despesas com Nutrição**.

5.2.1. O BOMPREGO disponibiliza refeição para seus funcionários e, para tanto, eles teriam descontado em seus salários uma parcela módica.

5.2.2. No entanto, não raro estão presentes em seus estabelecimentos promotores de vendas que não são funcionários da impugnante, mas dos seus fornecedores. Em razão disso, o BOMPREGO disponibilizaria também para eles a alimentação no seu refeitório, mediante a compra de uma "senha", por um valor também módico, que, na época, correspondia a R\$ 2,50 e que, também à época, custaria R\$ 4,00.

5.2.3. Assim, como o Fisco não entende como "receita auferida" o valor descontado dos funcionários, por coerência deveria entender que os valores "cobrados" dos parceiros também não são tributáveis, posto que igualmente não representam "receita auferida".

5.2.4. Continua argumentando que é intuitivo que o fornecimento de alimentação não faz parte do objeto social da impugnante, tampouco visa a obter lucro. A cobrança desse valor simbólico serviria somente à reposição dos custos para fornecer tal refeição (alimentos, gás, eletricidade, pessoal, etc) e, por consequência, estaria caracterizada a ausência de receita (traz entendimento do Manual do FIPECAFI, que convergiria com o seu).

5.3. Cuidemos agora da **Conta nº 410816 – Recuperação de Despesas – Outras Despesas.**

5.3.1. É notório que a impugnante presta serviço de correspondente bancário. Nos caixas, recebe o pagamento de contas. Para tanto, recebe uma comissão que, segundo ela, é tributada normalmente, inclusive pela Contribuição para o PIS e pela Cofins, e sobre isso não há divergência.

5.3.2. Ocorre que, segundo a autuada, por receber valores e manter consigo documentos que pertencem à instituição financeira da qual é correspondente, esta deveria mandar recolher, às suas expensas, os valores e documentos referidos. Todavia, "a praxe mostrou que essa diligência nem sempre é realizada, pelo que não raro a Impugnante envia os valores e documentos às expensas do responsável pela despesa (instituição financeira). Assim, adianta o valor ao prestador do serviço de transporte de valores, custo esse que será reembolsado pela instituição financeira".

5.3.3. Esses seriam os créditos registrados na conta em referência. "Como tais, apresentam-se como efetivos reembolsos de despesas de terceiro adiantadas pela Impugnante.

Não se trata de despesa operacional sua porque, repise-se, deve apenas manter os documentos sob sua guarda, e não realizar a entrega à instituição financeira. O transporte é de responsabilidade desta que, não o fazendo, é adiantado, às expensas do responsável, pela Impugnante". Traz dois acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes que suportariam sua tese.

5.4. A próxima conta analisada é a de nº 430325 – **Sobras de Caixa**, que, a despeito de não ter sido relacionada no Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, foi incluída na apuração das contribuições.

5.4.1. *Contesta que o equívoco da fiscalização em incluí-la reside no fato de ter considerado a citada conta de maneira isolada, pois os valores lançados na citada conta devem ser analisados em conjunto com os valores lançados na Conta nº 441003, esta de despesas, que se refere a perdas/roubos e desfalques.*

5.4.2. *Relata a autuada que, no ramo de supermercados, como também em padarias e mercearias, é comum, ao chegar-se no caixa e fazer o pagamento, faltarem alguns centavos para o troco. Ao final do dia, as diferenças decorrentes do troco dado a menor são contabilizadas na Conta nº 430325 – Sobras de Caixa.*

5.4.3. *Também seria comum o contrário acontecer, de o troco ser dado a mais, em alguns centavos. Se ao final do dia a impugnante efetuou pagamentos a maior que o devido, tais valores da diferença, juntamente com os valores referentes a perdas, roubos e desfalques, são contabilizados na Conta nº 441003.*

5.4.4. *Outro fato ensejador de lançamento nas Contas nºs 430325 e 441003 seria a peculiaridade de que a impugnante efetua o fechamento dos seus caixas todos os dias, até por força da legislação de regência. Assim, todas as lojas enviam informações do apurado dos caixas impreterivelmente em determinado horários, depois de zerar ou não todas as máquinas emissoras de cupom fiscal.*

5.4.5. *E daí, pondera a impugnante, poderia ocorrer a seguinte situação: suponha que ao se efetuar o fechamento do caixa, verifica-se a ausência de comprovante de pagamento, gerando, em tese, uma sobra no valor de R\$ 10,00. O caixa é fechado assim mesmo, e o valor é lançado na Conta nº 430325. Posteriormente ao envio das informações, após verificações, é encontrado o comprovante que estava perdido. É feito então um lançamento na Conta nº 441003 para anular o resultado encontrado no dia anterior.*

5.4.6. *No entendimento da autuada, há efetivamente um nexos causal, uma relação de causa e efeito entre essas contas e, explicada a estreita relação entre as citadas contas, deveriam as mesmas serem analisadas conjuntamente, pois a análise isolada da Conta nº 430325 teria gerado a idéia equivocada de que supostamente houve uma receita na sobra de caixa.*

6. *Em seguida, contesta a impugnante a correção dos cálculos realizados pela Fiscalização, no tocante aos **produtos vendidos sujeitos a alíquota zero.***

6.1. *Alega que, no mês de janeiro de 2006, há uma diferença de base de cálculo referente à Conta nº 300102 – Vendas à Vista. A Fiscalização informa o valor de R\$ 169.524.453,00, quando o correto seria de R\$ 167.570.655,00.*

6.1.1. *Tal diferença se deveria ao fato de que a impugnante teria efetuado nesse mês uma inclusão indevida de valores referentes à venda de produtos sujeitos à alíquota zero na conta de vendas à vista, no valor da diferença (R\$ 1.953.798,00), que, portanto, não deveria compor tal conta.*

6.1.2. *Tendo verificado o equívoco, a impugnante, quando da apuração das contribuições, “realizou o ajuste”, excluindo essa parcela da base de cálculo das contribuições.*

6.1.3. *Contudo, “tendo a fiscalização se baseado apenas nos valores que foram lançados a crédito, não tomando ciência da inclusão indevida dos valores de venda à vista de produtos sujeitos à alíquota zero, manteve tais valores na base de cálculo das exações”, o que teria levado à apuração indevida desta diferença.*

7. *Abordando outra questão, alega a impugnante erro na quantificação do valor recolhido, para fins de diferença entre o recolhido e o devido, **por não considerar as retenções na fonte.***

7.1. *Afirma que sofreu retenções na fonte da Contribuição para o PIS e da Cofins, conforme planilha (fls. 84.280) e DIRF que anexa.*

7.2. *Tais valores retidos teriam sido utilizados pela empresa para abater dos valores devidos, contudo, dentre os pagamentos observados pela autoridade lançadora, as retenções não teriam sido incluídas, o que acresceu, indevidamente, a diferença apurada (salienta que a dedução dos valores retidos foi registrada nos DACON dos períodos correspondentes).*

7.3. *Assim, impenderia considerar, dentre o total recolhido, os valores retidos constantes das DIRF, para reduzir a diferença lançada,*

8. *Na seqüência, alega **erro na multa aplicada** (de 75 %), pois o dispositivo que a comina não teria aplicação isolada, devendo compatibilizar-se com outros preceitos do ordenamento jurídico – dentre eles a individualização da pena de acordo com a conduta praticada no caso concreto –, em decorrência dos princípios da isonomia e da proporcionalidade.*

8.1. *Invoca o arts. 108 (integração da legislação tributária) do CTN, no tocante à equidade, e o art 112 (princípio do in dubio pro reo), do mesmo Código, para defender que “a equidade impõe que, havendo dúvida razoável, seja excluída a responsabilidade (numa espécie de anistia)”.*

8.2. *Não pretende que o julgador administrativo deixe de aplicar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, mas que a aplicação se dê em conjunto com os dispositivos do CTN e da Constituição Federal.*

8.3. *Sustenta que, “sobre as características de contribuinte idôneo que é ... não há dúvida. Atua no mercado entre os maiores contribuintes e “nenhuma mácula foi levantada na sua imagem”. Não haveria então qualquer taxação de ser sonegador, muito menos contumaz, pelo que, ainda que mantido o lançamento*

fiscal, pede a dosimetria ou mesmo o afastamento da multa imposta.

Em 01/07/2010, o contribuinte juntou documentação:

- a) cópias de DARF (fls. 84.342) relativos a **pagamentos parciais dos valores lançados nos Autos de Infração**, realizados em 27/05/2010 (em valores principais, R\$ 4.720,09 da Contribuição para o PIS e R\$ 21.741,03 da Cofins, mais multa de ofício reduzida em 50 % e juros de mora), pagamentos estes que, segundo a impugnante, são relativos aos lançamentos efetuados na **Conta nº 430317 – Evento Encontro Cliente BOMPREGO**;
- b) exemplifica a dinâmica dos lançamentos na Conta nº 410142 – Recuperação de Despesas com Nutrição.
- c) em um terceiro conjunto de documentos, trata da Conta nº 410816 – Recuperação de Despesas – Outras Despesas. O contrato de prestação de serviços de correspondente bancário, firmado como o BRADESCO em 2003 já havia sido apresentado (fls. 84.284 a 84.303), bem como um Recibo (fls. 84.304) fornecido pelo BOMPREGO, no valor de R\$ 13.590,76, “referente a reembolso de *Ad-valorem* calculado sobre o montante de numerário transportado, no período de 01/10/07 até 31/10/07, conforme consta da cláusula décima sexta do citado contrato”. Aduz que junta os recibos mensais de 2006 e 2007 emitidos para a instituição financeira contratante, com os valores referentes ao reembolso de *ad-valorem*, conforme cláusula contratual, na qual a contratante se responsabiliza pelo custo de transporte para envio de documentos e valores da Impugnante para a instituição financeira ao longo do mês”. Para cada recibo anexa os lançamentos parciais efetuados na Conta nº 410816, que totalizam, ao final do mês, o valor recebido.
- d) como quarto lote de documentos, traz mais Notas Fiscais, Telas do SAP e outros documentos contábeis, novamente tentando demonstrar, agora com mais exemplos, como se dão os lançamentos em diversas contas auditadas, decorrentes, repisa a impugnante, de “necessidades gerenciais”.

O julgamento da impugnação foi convertido em diligência, nos termos do Despacho nº 2.786, de 02/07/2012 (fls. 84.834 a 84.838). Os requerimentos do Relator, a resposta dada pela autoridade fiscal e a “réplica” do contribuinte foram assim sintetizados no Relatório da decisão recorrida:

Pergunta da DRJ	Resposta da Fiscalização	Réplica do autuado
<p>1. Creditamento nas Aquisições com Bonificação em forma de Desconto Informar se os créditos da não-cumulatividade foram calculados tendo por base o preço da Nota Fiscal ou o valor efetivamente pago.</p>	<p>“... na apuração dos créditos do PIS e da COFINS na apuração sob o regime não-cumulativo, conforme ‘Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais’ apresentados, a empresa considerou os valores das compras com base no preço da Nota Fiscal, obtendo assim, um total de crédito maior do que se procedesse a contabilização na conta ‘Mercadorias’ pelo valor líquido, ou seja, pelo valor efetivamente pago”.</p> <p>“Redizendo: A empresa pode efetuar sua contabilização da forma que atenda mais adequada às suas necessidades gerenciais, no entanto, tal procedimento não pode resultar em diminuição da carga tributária devida, com aumento indevido do creditamento das Contribuições sobre as compras efetuadas”.</p> <p>“Finalmente, respondendo ao que se pede nesse tópico; podemos afirmar que, com base nos lançamentos contábeis, planilhas e demais documentos acostados ao processo, bem como, na própria defesa apresentada pela empresa, não restar dúvidas que os créditos da não-cumulatividade aproveitados foram calculados</p>	<p>Vê-se claramente que a autoridade responsável pela diligência quer, agora, inovar no lançamento, apontando outra infração: ‘aumento indevido do creditamento das Contribuições sobre as compras efetuadas’ ... Isto, neste procedimento é ilegítimo ...”tendo por base o preço da Nota Fiscal”.</p>
<p>2. Natureza dos Lançamentos da Conta nº 421302 – Programa Pagamento Real natureza destes lançamentos.</p>	<p>Em outro Mandado de Procedimento Fiscal em andamento, a empresa teria respondido que “Trata-se de descontos financeiros obtidos através de negociações comerciais com os fornecedores, conforme acordo comercial (desconto padrão)”.</p> <p>“Ou seja, igualmente às demais contas aqui tratadas, nessa também são registrados os descontos, ganhos ou vantagens obtidas pela empresa nas compras de fornecedores, advindas de acordos firmados, para permitir as operações de compras daqueles fornecedores. Assim dito, vantagens acertadas previamente às compras”.</p> <p>“Vale destacar que, aqui não se está falando de "Descontos Financeiros ou Condicionais", pois, esses constituem vantagens financeiras concedidas ao adquirente, no caso</p>	<p>“Da resposta da Autoridade Lançadora, depreende-se que ela reconhece que se trata de um desconto comercial e, como tal, o valor do desconto reduz o custo de aquisição da mercadoria vendida e, portanto, não deve compor a base de cálculo das contribuições lançadas”.</p>

Pergunta da DRJ

Resposta da Fiscalização

Réplica do autuado

de compras a prazo, como estímulo à liquidação antecipada da obrigação assumida, não tendo, portanto relação direta com a transação mercantil em si; dependem do implemento de uma condição futura e incerta. O desconto financeiro (ou condicional) está relacionado com as condições de pagamento de uma obrigação autônoma literal, isto é, expressa através de um título de crédito que basta a si mesmo”.

“Assim posto, a real natureza dos lançamentos na conta nº 421302 (Programa Pagamento) é de registro de vantagens obtidas pela empresa nas compras de fornecedores, provenientes de acordos comerciais firmados previamente às compras. Ou seja, são descontos comerciais, que não devem ser confundidos com descontos financeiros, uma vez que estes (os descontos financeiros) ocorrem após a venda, por antecipação do pagamento, o que não é o caso da diligenciada”.

3. Dúvidas Diversas – Conta nº 430312 – Receitas De Promoções

Alguns dos valores lançados na Conta nº 430312 – Receitas de Promoções já haviam sido incluídos na base de cálculo apurada pelo contribuinte.

Como há diversos lançamentos de natureza aparentemente distinta (pela denominação atribuída), muitos dos quais, à primeira vista, não representam bonificações em mercadorias, pergunta-se:

- Quais lançamentos já haviam sido tributados e por que razão ?
- Todos os lançamentos objeto da autuação são relativos a bonificações em mercadorias ?
- A operacionalização destas bonificações se deu sempre da forma exemplificada nos documentos trazidos pela impugnante, ou seja, pela emissão de uma Nota Fiscal “independente”, relativa somente às mercadorias enviadas em bonificação ?

“ ... os ‘Demonstrativos de Apuração do PIS/COFINS ...’ elaborados por esta fiscalização levaram em conta **todos** os lançamentos registrados nesta conta, pois que, todos representaram registros de Receitas Brutas da empresa nos termos do que determinam as leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ... e 10.865/2004; e não apenas alguns desses lançamentos, como apurou a fiscalizada”.

“Apenas uma pequena fração desses lançamentos corresponde à bonificações em mercadorias. E esses lançamentos estão detalhados no Demonstrativo de Lançamentos a crédito da conta 400003 – MERC NACIONAIS-BONIFICAÇÕES e a débito da conta 430312 – RECEITAS DE PROMOÇÕES, em anexo ...”

“A operacionalização das bonificações se dá pela emissão de nota fiscal diversa daquela onde se

“... a resposta é completamente vazia, por não ter se aprofundado nas questões. É muito mais fácil lançar. O Contribuinte que prove o contrário. Entende que é receita e pronto. Todas as alegações do Contribuinte sempre foram acompanhadas da documentação pertinente. Já não se pode dizer o mesmo do Fisco”.

“... nem tudo era bonificação em mercadoria. A outra parcela se refere a bonificação recebida através de descontos concedidos pelos fornecedores”.

Nada a acrescentar quanto à forma de operacionalização das bonificações em mercadorias.

Pergunta da DRJ	Resposta da Fiscalização	Réplica do autuado
d) Houve creditamento nas entradas de bonificações em mercadorias ?	registrou as compras; relativa somente às mercadorias enviadas em bonificação”.	
4. Transporte de Numerário – Conta nº 410816 – Recuperação De Despesas A impugnante contesta a inclusão na base de cálculo do que seria o pagamento eventual de transporte de numerário decorrente da atividade de correspondente bancário, posteriormente reembolsado pela contratante. Analisando o contrato de prestação de serviços com o BANCO BRADESCO (Cláusula 16º, IX), inferi que se trataria somente da parcela ad valorem, ou seja, a título de seguro, e, no contrato do UNIBANCO, nada encontrei a respeito. Pergunta-se: - Os pagamentos que seriam reembolsados pelo BRADESCO referem-se somente à parcela ad valorem ? - A transportadora de valores é contratada pelo BRADESCO ou pelo BOMPREGO ?	Não foi conclusiva.	“... nos anexos juntados pela Diligenciante está demonstrado que entre os anos de 2005 a 2007 todos os lançamentos efetuados na conta 410816 – Recuperação de despesas – outras despesas se tratam efetivamente de valores referentes ao reembolso de ad-valorem conforme cláusula contratual, na qual a contratante se responsabiliza pelo custo de transporte para envio dos documentos e valores da Impugnante para a instituição financeira ao longo do mês”. “Quanto às demais questões, a Requerente entende que restam prejudicadas as respostas da Autoridade Fiscal, tendo em vista a constatação acima demonstrada”.

A 2ª Turma da DRJ/REC julgou o lançamento parcialmente procedente, para excluir do lançamento os valores relativos às retenções na fonte não descontadas pela Fiscalização. O Acórdão nº 11-40.823, de 30 de abril de 2013, fls. 85.284 a 85.358, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

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.

RESSARCIMENTO DE DESPESAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os recebimentos a título de ressarcimento de despesas, ainda que elas sejam, por determinação contratual, de responsabilidade do tomador dos serviços, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, por falta de previsão legal.

GANHOS. COMPENSAÇÃO COM PERDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da base de cálculo da contribuição, os simples ganhos, como os decorrentes das sobras de caixa, não são compensáveis com perdas, furtos ou desfalques, não só por ausência de nexa causal, mas porque a lei não permite a sua exclusão.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO. CONTRATO DE SEGURO.

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

RETENÇÕES NA FONTE. APROVEITAMENTO.

Há que se deduzir da contribuição devida as retenções na fonte sofridas no período de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

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.

RESSARCIMENTO DE DESPESAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os recebimentos a título de ressarcimento de despesas, ainda que elas sejam, por determinação contratual, de responsabilidade do tomador dos serviços, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, por falta de previsão legal.

GANHOS. COMPENSAÇÃO COM PERDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Na apuração da base de cálculo da contribuição, os simples ganhos, como os decorrentes das sobras de caixa, não são compensáveis com perdas, furtos ou desfalques, não só por ausência de nexo causal, mas porque a lei não permite a sua exclusão.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO. CONTRATO DE SEGURO.

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

RETENÇÕES NA FONTE. APROVEITAMENTO.

Há que se deduzir da contribuição devida as retenções na fonte sofridas no período de apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA.

A escrituração contábil faz prova tanto a favor como contra a pessoa jurídica, cabendo a ela o ônus de desconstituí-la.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/REC. O arrazoado de fls. 85.363 a 85.399, após síntese dos fatos relacionados com a lide, requer julgamento técnico, calcado nos princípios da impessoalidade e da legalidade, afastando-se avaliações subjetivas. Em seguida, discorre sobre as hipóteses de incidência das contribuições sociais não cumulativas e retoma, insistentemente, a tese de que os acordos comerciais firmados entre a recorrente e seus fornecedores traduzem-se em meros descontos e, como tais, não representam receita.

Argumenta que os descontos são decorrentes, pura e simplesmente, da negociação comercial entabulada, não havendo falar em contraprestação de serviços. O fornecedor concede os descontos; a recorrente decide o que fazer com eles. Afirma que contabilização do desconto tendo como contrapartida despesas de logística, publicidade e propaganda, enxoval etc, não significa que o fornecedor esteja financiando a atividade da Recorrente mediante custeio direto dessas despesas; tampouco remunerando a recorrente. Objeta:

“A Recorrente poderia simplesmente contabilizar como desconto, porque é a essência, e fazer um controle apartado da apropriação / destinação desses descontos. Todavia, por opção gerencial, a Recorrente controla os descontos em contas contábeis diversas, sem que isso retire a sua natureza: desconto.”

Apoiando-se em longo excerto de doutrina, trata de refutar os fundamentos da decisão recorrida, sobretudo o de que, contabilmente, os descontos foram lançados como contrapartidas de receitas. Conclui que o desconto não é receita para fins de incidência do PIS/COFINS independentemente da classificação contábil que lhe seja atribuída. O desconto está ligado à despesa e não à receita.

Então, seja ele qual for, incondicional (ou comercial), financeiro (ou condicional), ou mesmo sendo ele uma terceira via ainda não identificada pela doutrina (como defendido pela DPJ/Recife), o fato é que, qualquer que seja a natureza, o desconto não representa, em absoluto, receita auferida para fins de incidência do PIS/COFINS.

Assevera que os descontos obtidos são de natureza incondicional, pois não estão vinculados a qualquer evento futuro ou incerto. Frisa que o lançamento do desconto dá-se concomitantemente ao registro da entrada, já que se sabe, de antemão, que a Recorrente faz jus a ele por força de acordo prévio à compra, não estando, portanto, sujeito a nenhuma condição futura.

Explica que o desconto não consta das notas fiscais a fim de seja resguardado o sigilo da operação. Sendo assim, não é possível afastar a natureza incondicional do desconto simplesmente porque ele não constava da nota fiscal, estando plenamente justificada a sua omissão.

Refere normas do Conselho Federal de Contabilidade para argumentar que, ainda que o desconto, em alguma de suas modalidades, pudesse ser considerado receita para fins de apuração do PIS/COFINS, é certo que o desconto incondicional não o é, já que representa redução do custo de aquisição.

Descarta a existência do *tertium genus* de desconto, nem incondicional, nem condicional, criado pela decisão recorrida. Argumenta, incidentalmente, que, ainda que se desconsiderasse a natureza incondicional dos descontos, não se poderia tributá-los, já que, nesse caso, tratar-se-ia de desconto condicional ou financeiro e, como tal, representaria receita financeira tributada à alíquota zero.

Acusa o erro em que incorreu o lançamento ao tributar duas vezes os valores referentes a bonificações recebidas em mercadorias, ao tributar na entrada e não excluir a tributação na saída, tampouco confere desconto de crédito (pela regra da não-cumulatividade). Defende que a entrada de mercadorias em bonificação não corresponde a receita passível de tributação pela contribuição para o PIS e pela COFINS seja pela sua natureza, seja porque a tributação importaria *bis in idem*, já que o Fisco igualmente cobra as exações na saída em venda.

Quanto às contas 410142 - Recuperação de despesa com nutrição - e 410816 Recuperação de despesas - outras despesas, retoma o argumento de defesa de que os lançamentos efetuados tiveram natureza de verdadeiro reembolso de despesa efetuada, não traduzindo, por isso mesmo, qualquer vantagem para si, de forma que são alheios à incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. O lançamento a crédito realizado nessas contas não representaria receita auferida nem constituiria acréscimo patrimonial, mas efetiva reposição do patrimônio.

Do mesmo modo, em relação aos valores referentes às sobras de caixa (conta 430325), entende ter demonstrado que se referem a diferenças observadas ao final do dia, no movimento dos seus caixas, e que tais valores deveriam ser analisados necessariamente em conjunto com os valores lançados na conta contábil 441003 (a conta de despesas da mesma natureza da conta 430325). Tratando-se de mero excesso, decorrente do fechamento diário do caixa, afirma que não se trata de receita auferida e não tributada.

Finalmente, alega ter demonstrado na impugnação que, no mês de janeiro de 2006, ocorreu uma diferença de base de cálculo referente à conta 300102 (vendas à vista). A Fiscalização informou o valor de R\$ 169.524.453,00 quando o correto seria de R\$ 167.570.655,00. Constatado o equívoco, a Recorrente, quando da apuração das contribuições, realizou o ajuste, excluindo essa parcela da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Contudo, tendo a Fiscalização se baseado apenas nos valores que foram lançados a crédito, não tomando ciência da inclusão indevida dos valores de venda à vista de produtos sujeitos à alíquota zero, manteve tais valores na base de cálculo das exações, o que fez apurar indevidamente a diferença ora contestada.

A decisão recorrida, a seu turno, entendeu que a impugnante não teria demonstrado que tal ajuste foi efetuado em sua contabilidade, que faz prova tanto contra como a favor da empresa. Argumenta que, se a Fiscalização toma como base a contabilidade da Recorrente para autuá-la, também, por uma questão de coerência, deveria considerar os ajustes

efetuados pela Recorrente, quando da exclusão na conta nº 300102 - vendas a vista dos valores referentes a venda de produtos tributados a alíquota zero.

Por fim, repete a impugnação no que tange à aplicação da multa de lançamento de ofício em 75%.

Reitera o pedido de diligência e de perícia nos termos pretendidos na impugnação.

Conclui, requerendo o cancelamento integral do lançamento.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contrarrazoou o feito, fls. 85.503 a 85.526.

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

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

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

Pedido de diligência

Indefiro.

Não há razão para converter o julgamento do recurso em diligência. O processo está bem instruído e a causa está madura, sendo bem conhecida por esta Turma recursal.

Mérito – da tributação dos “descontos” recebidos

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

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

A matéria não é inédita para este colegiado. Lembro a meus pares que, ainda em julho passado, julgamos recurso voluntário proposto por sociedade do mesmo grupo

econômico Walmart Brasil, inclusive com contabilidade organizada segundo o mesmo pleno de contas, em que se controverteram as mesmas exclusões da base de cálculo das contribuições sociais. Peço licença para reproduzir o voto condutor do Acórdão nº 3403-2.367, de 24 de julho de 2013, que, com a clareza e precisão peculiar ao Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, assim tratou a questão:

Da delimitação conceitual na matriz legal

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

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

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

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

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

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos. (...)” (grifo nosso)

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

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens

e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos. (...)” (grifo nosso)

A glosa efetuada pelo fisco, ensejadora da autuação, deveu-se ao fato de a recorrente ter tributado à alíquota zero determinadas receitas (contas: *receitas de promoções,...*, cf. relatório), e de não ter computado outras receitas (contas: *recuperação ordenado repositores, ...*, cf. relatório) na base de cálculo das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS).

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

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

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

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

Assim, a linha *ad argumentandum tantum* da recorrente, de que caso tais descontos não sejam considerados incondicionais, então não seriam nem receita, mas meros ingressos, é diametralmente oposta à tese principal sustentada. Se os

descontos incondicionais são receita (e já se esclareceu aqui que são), não se tem dúvida de que os condicionais também o sejam.

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

Do caráter condicional ou incondicional dos descontos concedidos

A afirmação constante da autuação de que os descontos derivam de contratos “de caráter imperativo e unilateral”, nos quais a recorrente “impõe aos fornecedores uma série de exigências para que possa adquirir seus produtos”, “fortalecendo a ideia de prestação de serviços”, é refutada pela recorrente, que sustenta que, diante do porte de alguns de seus fornecedores, seria “bastante ingênua a afirmação de que a recorrente impõe a seus fornecedores determinadas exigências para vender seus produtos, quando a mesa de negociação está composta por verdadeiros gigantes”, e que “ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja ou não celebrar um contrato com a recorrente”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mérito – da bitributação das bonificações recebidas em mercadorias

Em regime incidental, o recorrente articula que, ainda que a mercadoria recebida em bonificação não fosse redutor de custo de aquisição, mesmo assim não seria possível a tributação das mesmas na entrada, porque, na saída, tais mercadorias estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins, de forma que tributá-las na entrada importaria *bis in idem*.

A tributação da conta 430312 - RECEITAS DE PROMOÇÕES foi objeto do tópico 3 da Informação Fiscal (fls. 84.841 a 84.849) produzida em diligência requerida pela autoridade julgadora de primeira instância. A Autoridade Diligenciante informou que essas bonificações foram operacionalizadas por meio de nota fiscal diversa daquela onde se registrou as compras; relativa somente às mercadorias enviadas em bonificação, sem qualquer vinculação com operação de compra anterior.

Nessas condições, não há bonificação, mas entrega graciosa de mercadorias.

Doações de mercadorias dessa espécie diferem do desconto incondicional, inclusive, na sua escrituração contábil e na sua tributação. A aquisição das mercadorias em bonificação não representa receita, mas redução de custo. Todavia, no momento da venda, há aumento da receita bruta, que constitui a base de cálculo das contribuições. As mercadorias recebidas em bonificação/desconto incondicional portanto são tributadas, exclusivamente, na revenda.

Já as mercadorias que, como no caso concreto, são recebidas em doação representam auferimento de receita. No momento da venda, também há aumento da receita bruta da empresa comercial, que constitui a base de cálculo das contribuições. Sendo assim, a aquisição das mercadorias em doação motiva a incidência dos tributos em função da entrada e da revenda.

Esse entendimento está em linha com a jurisprudência administrativa, da qual é exemplo o Acórdão nº 204-03.304:

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/10/2003

*BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS.
DESCARACTERIZAÇÃO.*

Somente se configura o recebimento de bonificação em mercadorias, cujo valor não é computado como receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins na forma definida na Lei nº 9.718/98, quando constem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente

Mérito – da tributação das sobras de caixa

O recorrente pugna pela possibilidade de dedução das sobras de caixa das eventuais perdas ocorridas.

A propósito, convém destacar que as sobras de caixa guardam estrita relação com a atividade de comércio varejista de mercadorias e compõem a receita bruta de vendas tal como conceituada na legislação tributária e portanto incluem-se na base de cálculo das contribuições sociais. Nesse sentido, por exemplo, o Acórdão nº 203-03.878 (Rel. Cons. Renato Scalco Isquierdo):

*COFINS — PEDIDO DE PERÍCIA — Deve ser indeferido o pedido de perícia quando o exame técnico é desnecessário para a solução da lide. AÇÃO JUDICIAL — A propositura de ação judicial importa em desistência do direito de recorrer na esfera administrativa. BASE DE CÁLCULO — Integram a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social as receitas com prestação de serviços de publicidade, diferenças de preços e sobras de caixa, que se conceituam como receita bruta de vendas. **Negado provimento ao recurso.** (sublinhado na transcrição)*

Quanto à possibilidade de deduzi-las pelo custo de eventuais perdas, e também abstraindo do ressarcimento que o empregador, inexoravelmente, extrai do empregado que o causou, como fez, percucientemente, o Relator da decisão recorrida, AFRFB Cláudio Losse, há de se ter em mente que a base de cálculo das contribuições sociais é o valor do faturamento, definido como tal o total das receitas auferidas pela sociedade, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. As possibilidades de exclusão estão definidas em *numerus clausus* nos incs. I a VI do § 3º do art. 2º das leis nº10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, neles não se incluindo as referidas perdas.

Mérito – da tributação da recuperação das despesas com nutrição

Trata-se agora da tributação das receitas advindas do preço cobrado aos promotores de vendas em atuação nos estabelecimento do contribuinte pelas refeições a eles

A objeção recursal é no sentido de que lançamento a crédito realizado na conta 410142 - Recuperação de despesa com nutrição não representaria receita auferida nem constituiria acréscimo patrimonial, mas efetiva reposição do patrimônio.

A decisão recorrida, que se mantém por seus próprios fundamentos, neste ponto, declinou que, *“o que importa...para fins tributários –, é tão-somente a ocorrência do fato gerador, que é a obtenção de receita, seja ela qual for. Se a empresa está cobrando algo de terceiros, é receita. Se ela opta por arcar com uma despesa maior do que a receita, isto é uma decisão gerencial, que em nada influencia na tributação pela Contribuição para o PIS e pela Cofins.”* (fls. 85.315)

Com efeito, como a dita “recuperação de despesa” é operacionalizada por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita, fica assim caracterizado o aumento patrimonial que, por seu turno, implica a ocorrência do fato gerador da receita como situação jurídica definitivamente constituída (artigo 116, inciso II, do CTN).

O argumento da contribuinte de que se trata de mero repositor do patrimônio é falacioso, porque toda receita serve – de uma forma ou de outra – para fazer frente aos custos e, no caso da Cofins e do PIS, o simples incremento patrimonial é suficiente para a subsunção à hipótese de incidência (tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é a receita, e não o lucro).

Mérito – da tributação da recuperação de despesas incorridas no transporte de valores

Conforme relatado, o autuado presta serviços de correspondente bancário para instituições financeiras. Segundo o recorrente, nessa atividade, incorre em despesas de transporte de valores e documentos bancários, serviço que seria de responsabilidade da contratante, mas que, por vezes, não o faz, e o BOMPREGO então adianta o valor ao transportador, para posteriormente ser reembolsado pela instituição financeira. Insiste em que *“não se trata de despesa operacional sua porque, repise-se, deve apenas manter os documentos sob sua guarda, e não realizar a entrega à instituição financeira. O transporte é de responsabilidade desta que, não o fazendo, é adiantado, a expensas do responsável, pela Recorrente.”*

O valor desses reembolsos é creditado na conta 410816 - Recuperação de despesas - outras despesas.

Assim como no tópico anterior, a recorrente insiste na natureza de recuperação de despesa de terceiro.

A controvérsia foi abordada na Informação Fiscal produzida pela Autoridade Diligenciante, que reitera:

Em relação à Conta nº 410816 (RECUPERAÇÃO DE DESPESAS), firmamos nossa convicção de se tratar de recebimentos por parte da empresa referente a pagamentos que essa efetuara e que, por isso, lançada como despesas próprias. Ao receber de terceiros, registra tais recebimentos como ‘Recuperação de Despesas’.”

A propósito dessa atividade, compulsando o contrato de prestação de serviços de correspondente bancário nº 006/2003 (fls. 84.284 a 84.304), deparei-me com a seguinte cláusula (sublinhei na transcrição) no capítulo DOS SERVIÇOS:

CLÁUSULA SEXTA - Os acertos financeiros entre o CONTRATANTE e a CONTRATADA, correspondentes aos valores recebidos nas unidades executoras dos serviços objeto deste contrato, serão concluídos até o dia útil seguinte ao do recebimento, de acordo com a Resolução nº 2707/2000 do CMN.

Parágrafo Primeiro - É de responsabilidade da CONTRATADA, efetuar o recolhimento, o transporte e a guarda do numerário e cheques, decorrentes dos serviços por ela prestados, enquanto estiver no ambiente de suas unidades e/ou no ambiente de suas tesourarias terceirizadas.

Parágrafo Segundo – [...]

Parágrafo Terceiro – [...]

Como se vê, a alegação recursal vai de encontro à realidade contratual. O contrato é explícito: o transporte é de responsabilidade da contratada Bompreço.

Para que se possa considerar legítimo e sem incidência tributária, o reembolso de despesas deve consistir no recebimento de valores que, por previsão legal ou contratual, são de titularidade da contratante do serviço, mas foram pagas pela contratada. Logo, os valores recebidos pela contratada não correspondem a custos ou despesas próprias, mas, sim, a gastos de terceira pessoa, no caso, a contratante do serviço. Por esse motivo, contabilmente, a contratada deve registrar os pagamentos das despesas efetuadas como um direito a receber, em conta do ativo e, conseqüentemente, o valor recebido a título de reembolso de despesa não será computado como receita.

Não é disso que se trata no caso concreto, mas de gastos efetuados com o transporte de valores e cheques que, por disposição contratual, são despesas próprias da recorrente. Assim sendo, os “reembolsos” caracterizam-se como receita e incluem-se na base de cálculo das contribuições.

Neste mesmo sentido decidiu o Acórdão nº 203-10.152 (Processo nº 11080.013954/200226), cujos votos, vencido em parte e vencedor, são da lavra dos ilustres conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Maria Teresa Martinez López, cuja ementa, naquilo que diz respeito ao presente caso, abaixo se transcreve.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS. PROPAGANDA. REPOSIÇÃO E PROMOÇÃO DE PRODUTOS. RATEIO DE DESPESAS. CONFIGURAÇÃO DE RECEITA. TRIBUTAÇÃO. O critério utilizado para se realizar o rateio de despesas deve encontrar respaldo em razões econômicas, preservando a proporcionalidade dos valores pagos pelas empresas envolvidas.

Mérito – da tributação indevida de valores sujeitos à alíquota zero

O recorrente alega que, em janeiro de 2006, teriam sido contabilizados, indevidamente, na Conta nº 300102 – Vendas à Vista, valores relativos a vendas de produtos tributados à alíquota zero, no valor de R\$ 1.953.798,00. Aduz que procedeu à retificação do equívoco, excluindo esta parcela da base de cálculo, o que não teria sido detectado pela Fiscalização, que se baseou “apenas nos valores que foram lançados a crédito, não tomando

ciência da inclusão indevida dos valores de venda à vista de produtos sujeitos à alíquota zero”.

A alegação recursal, assim como na impugnação, limitou-se a isso: alegações. Inexiste nos autos qualquer prova do alegado equívoco, nem da desconsideração do eventual ajuste pela Fiscalização, ônus que cabia ao recorrente, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

[...]

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Mérito – do pedido de equidade na aplicação da multa de lançamento de ofício

Ao que parece, antecipando o resultado do presente julgamento, o recorrente apela pela mitigação do percentual da penalidade aplicada.

Brada por sua idoneidade. Invoca princípios. Assevera que o “...*jugador não só pode como deve analisar o fato concreto, sem maiores apegos a formalidades e analisar se a pena imposta no lançamento se adequa aos fatos ocorridos.*” (fls. 85.398)

Pois bem: conforme consignado expressamente no inciso I, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996¹, a imposição da multa de 75% dá-se no caso, por exemplo, de falta de pagamento. Foi exatamente isto que ocorreu no presente caso. A recorrente deixou de pagar as exações que estão sendo exigidas nos autos de infração deste processo. O bom mocismo do contribuinte, o regular cumprimento da obrigação de atender às intimações do Fisco, de declarar e de pagar tributos não caracteriza boa-fé. E mesmo que caracterizasse, o único efeito seria excluir a aplicação da penalidade prevista no inciso II, do mesmo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e nunca a aplicação da multa prevista no inciso I deste mesmo dispositivo legal.

Com relação ao percentual da multa de ofício lançada, não cabe à autoridade administrativa, por absoluta falta de competência, conhecer do pleito de sua mitigação. Os juízos quanto ao princípio da proporcionalidade da reprimenda em relação à falta têm como destinatário imediato o legislador ordinário e não autoridade administrativa. Estando o

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

percentual da multa fixado em lei, cabe à Administração apenas velar pelo seu fiel cumprimento.

Conclusões

Com base nessas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 26 de novembro de 2013


Alexandre Kern