



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

Processo nº 10480.722794/2015-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.011 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2017
Matéria AI - PIS/COFINS
Recorrente BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, 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: 01/03/2010 a 31/12/2010

Ementa: COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

COFINS. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

COFINS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, 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: 01/03/2010 a 31/12/2010

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para (a1) manter o lançamento em relação à conta contábil 430331- Receitas não diferidas; e (a2) manter a multa de ofício lançada; (b) por maioria, para (b1) manter o lançamento em relação às demais contas contábeis, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b2) manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos, igualmente, o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b3) manter o lançamento no que se refere a ICMS-Substituição Tributária, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado (que indicou a intenção de apresentar declaração de voto) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (c) por

voto de qualidade, para manter o lançamento no que se refere a frete entre estabelecimentos, vencidos o relator e os Conselheiros André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Redator designado.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de Autos de Infração (fls. 02-20), em 20/03/2015, dos quais o contribuinte foi cientificado no dia 23/03/2015, conforme Termo de fls. 990-991, para cobrança de valores a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("COFINS") e de Contribuição para o PIS ("PIS"), submetidas à incidência não-cumulativa, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), em face da constatação, pela Fiscalização, de três infrações: **(i)** não inclusão de receitas tributáveis na base de cálculo; **(ii)** desconto indevido de créditos sobre despesas de frete; e **(iii)** desconto indevido de créditos sobre aquisição de mercadorias.

No relatório da auditoria fiscal de fls. 22 e seguintes, essas três infrações estão devidamente detalhadas e explicadas.

Com relação à primeira infração, a Fiscalização expõe que o contribuinte não considerou nas suas bases de cálculo do PIS/COFINS os resultados de contas contábeis que, no entender da Fiscalização, representaram faturamento nos termos das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS). As contas contábeis apontadas pela Fiscalização são as seguintes:

Nº da Conta	Nome da Conta
421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE
430320	RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS
430322	RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO
430326	RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF

De acordo com a Fiscalização, essas receitas, por sua natureza, compõem a base de cálculo das contribuições e não há previsão legal de suas exclusões.

Quanto à natureza jurídica dos valores registrados em tais contas, a Fiscalização informa que intimou o contribuinte, que apresentou explicações a respeito. Além disso, narra que essas mesmas contas já haviam sido objeto de fiscalização e lançamento anterior, que deu origem ao processo administrativo nº 10480.720046/2013-70, que foi julgado no mesmo sentido do entendimento firmado pela Fiscalização.

Nesse ponto, a Fiscalização defende a tributação desses valores, pelos seguintes fundamentos:

"34. Vê-se que, as contas aqui relacionadas se referem a valores recebidos pelo Bompreço, de entidades consideradas "parceiras", em virtude de entendimentos contratuais (ou não); logo, independente da forma em que se 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 constituem efetivas receitas para o negócio da fiscalizada (faturamento).

35. 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 apenas com as suas condições de pagamento.

36. Não é o que temos registrado nas contas acima relacionadas. Aqui, se trata de ganhos, i.é, receitas obtidas em decorrência de acordos comerciais efetuados previamente à operação de compra/venda.

37. Também não se trata de descontos incondicionais, até porque, esses são deduções dos custos das compras, e necessariamente devem vir destacados no documento fiscal; e, no caso, o Fiscalizado registra a nota fiscal de compra pelo seu valor integral, compondo, quando for o caso, a base de cálculo dos créditos para o PIS/Cofins".

No que se refere à segunda infração, a Fiscalização afirma que o contribuinte descontou créditos não admitidos pela legislação de regência, quais sejam, créditos relativos a *"despesas com fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, não vinculados às operações de vendas"*.

Para fundamentar sua conclusão, expõe que *"42. É cediço que, o direito ao crédito do PIS/Cofins sobre fretes de mercadorias mantidas para revenda está ligado, necessariamente, a uma operação de venda do contribuinte. De sorte que, gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica não geram direitos a créditos; a menos que, reste provado que tal transferência tenha sido feita para entrega de bem já previamente vendido pela empresa"*. Nesse sentido, cita diversas decisões proferidas em Solução de Consulta (Solução de Divergência nº 11/2007 - COSIT; Solução de Divergência nº 12/2008 - COSIT; Solução de Divergência nº 26/2008 - COSIT; e Solução de Divergência nº 2/2011 - COSIT).

Já com relação à última infração, a Fiscalização afirma que apurou o desconto de crédito não admitido pela legislação de regência, *"em decorrência de utilização de base de cálculo em valor superior às compras de mercadorias com direito a crédito"*, pois *"na conta 400001 - MERC NACIONAIS COMPRAS o contribuinte registra os valores das compras, incluídos os valores do ICMS substituição tributária"*.

Nesse tópico, a Fiscalização justifica o lançamento, pelas seguintes razões:

"54. É sabido que, na operação de venda de mercadorias, o ICMS ST não constitui receita do vendedor (substituto tributário); logo, não compõe a sua base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins.

55. Já para o substituído tributário, o ICMS ST se trata de pagamento antecipado do ICMS devido na sua (futura) operação de venda; ou seja, não compõe o custo da mercadoria, portanto, não gera crédito do PIS/Cofins.

56. Trata-se de disciplinamento consolidado em toda doutrina e jurisprudência sobre o assunto; inclusive já abordado em Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação, a exemplo do PN (CST) nº 77, de 23/10/1986, publicado no DOU de 28/10/1986 (...)"

Ao final, a Fiscalização constituiu o crédito tributário correspondente às receitas que deixaram de ser oferecidas à tributação e aos créditos por ela entendidos como descontados indevidamente.

Contra esse lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, julgada totalmente improcedente pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife, Pernambuco, na sessão de julgamento do dia 22/06/2016, em acórdão que possui a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não-cumulatividade, 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, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, são tributáveis, pois têm natureza de prêmio de seguro.

DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O 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, além do que não há a

incidência no contribuinte substituto, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010 (...)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO DE 75 %. LEGALIDADE.

No lançamento por insuficiência de recolhimento do tributo, há previsão, em norma legal válida, vigente e eficaz, de exigência da multa de ofício (sendo a básica de 75 %, passível de redução), não podendo o julgador administrativo, a não ser em situações especialíssimas, afastar a aplicação ou deixar de observar a lei, sob fundamento de inconstitucionalidade.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA ESTRANHA À AUTUAÇÃO. DESCONHECIMENTO.

Não compondo o lançamento os juros sobre a multa de ofício, não cabe a esta instância administrativa de julgamento conhecer da matéria".

Dessa decisão, o contribuinte, ora Recorrente, foi cientificado no dia 12/08/2016, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" de fls. 1999, apresentando tempestivo Recurso Voluntário no dia 13/09/2016, conforme documento de fls. 2000, pelo qual pediu a reforma do acórdão recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário constituído pelos autos de infração, com base nos argumentos a seguir: **(i)** a Recorrente inicialmente critica os aspectos subjetivos da decisão recorrida, que se utiliza de termos por ela considerados pejorativos ao comércio de hipermercados, ao afirmar *"a decisão recorrida faz referência à "Ditadura do Varejo", dando uma conotação negativa ao fato de a Recorrente barganhar melhores preços. Refere à existência de uma "quebra de braço" entre o varejo e a indústria e que tem pendido para o lado dos supermercados; que o varejo se tornou a grande "dor de cabeça" da indústria; que o varejista não está preocupado com o que acontece com os fornecedores etc"*, pedindo, na seqüência um julgamento técnico, dentro dos princípios da impessoalidade e da legalidade; **(ii)** a Recorrente defende a natureza de desconto dos valores recebidos e sua distinção frente ao conceito de receita e que não pode a classificação contábil transmutar aquilo que não é receita para fins tributários, com fundamento no artigo 1º, parágrafo 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; **(iii)** a Recorrente afirma o caráter incondicional dos descontos por ela recebidos e que não é possível afastar a sua natureza por que não constava na nota fiscal, alegando que procede dessa maneira, por questão de segredo comercial a respeito dos descontos negociados e praticados com cada fornecedor; **(iv)** sobre a glosa de créditos sobre frete entre filiais, a Recorrente afirma que deve ser superada a interpretação restritiva acerca da não-cumulatividade, adotada pela Fiscalização e pela decisão recorrida, devendo ser aplicado um entendimento mais condizente com a matriz constitucional e jurisprudencial, no sentido de reconhecer o direito a crédito para todos os insumos adquiridos que são gastos no processo produtivo, ou seja, que proporcionam a existência do produto ou do serviço, e que sejam imprescindíveis para a sua atividade-fim, qualificando as despesas com frentes de mercadorias entre filiais nesse grupo; **(v)** com relação

à última infração, a Recorrente defende que o ICMS-Substituição Tributária compõe o custo de aquisição, conforme o artigo 289 do RIR/1999, devendo ser incluído na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS; **(vi)** pede ainda a Recorrente o afastamento da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), pois a situação *"não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo para tanto"* e defende a não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento, para que o Colegiado aprecie as seguintes matérias: **(i)** se os valores recebidos pela Recorrente, rede varejista, de seus fornecedores, teriam natureza de "desconto incondicional" ou mera redução no preço pago aos fornecedores, como defende a Recorrente, ou se tais valores teriam natureza de receita, devendo, então, ser tributados pelo PIS/COFINS, como defende a Fiscalização; **(ii)** quanto ao direito de desconto de crédito relativo a despesas de frete de mercadorias entre filiais e **(iii)** a valor relativo ao ICMS-Substituição Tributária; **(iv)** se a multa de ofício foi corretamente aplicada e **(v)** se devem incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

Primeira Infração: Não inclusão de receitas tributáveis na base de cálculo

A primeira infração descrita no lançamento, no sentido de que a Recorrente não teria incluído determinadas receitas tributáveis na base de cálculo das contribuições diz respeito à relação jurídica estabelecida entre as grandes redes de hipermercado, como a Recorrente, e seus fornecedores.

Para a Recorrente, os valores por ela registradas nas contas contábeis listadas no lançamento têm natureza de desconto, que não se confunde com o conceito de receita, defendendo ainda que essa natureza não pode ser afastada pelo registro contábil ou pela não indicação nas notas fiscais desses valores, que se justifica pela necessidade de o empresário manter segredo sobre suas práticas comerciais.

Para a Receita, esses valores teriam natureza de receita, devendo, então, ser tributados pelo PIS/COFINS.

A matéria não é nova no CARF nem neste Turma e tem sido analisada, ao longo do tempo, por diferentes perspectivas, tanto por aqueles que encampam a tese defendida pela Recorrente quanto pela Fazenda Nacional.

Recentemente, inclusive, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve a oportunidade de apreciar a matéria em processos de relatoria do Conselheiro

Valcir Gassen, julgado em 25/02/2016, e do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, julgado em 17/03/2016, mantendo, por maioria de votos, o lançamento.

No primeiro processo julgado, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, a questão foi abordada da seguinte forma:

“Como os descontos incondicionais são redutores do preço das mercadorias e se realizam no momento da emissão da nota fiscal (e não em momento posterior), qualquer desconto concedido pelos fornecedores de mercadorias após a realização da operação de compra e venda significa uma despesa para o fornecedor e uma receita para o adquirente, sendo assim não podem ser consideradas no conceito de descontos incondicionais.

No caso em exame do PIS e da Cofins não cumulativos a base de cálculo é o valor da receita de venda do bem constante na nota fiscal feita pelo fornecedor e adquirida pelo Contribuinte (de direito).

Sobre o valor deste bem constante na nota fiscal o Contribuinte adquirente apura os créditos do PIS e da Cofins não cumulativos, assim o contribuinte adquirente se credita do PIS e da Cofins suportado a montante, por ele considerado, “descontos incondicionais”.

Em síntese, se os descontos objeto da autuação fossem de fato considerados descontos incondicionais, a mesma não se creditaria visto que sobre esses descontos não incidiria o PIS e a Cofins. Portanto, como nesses descontos não incidiu essas contribuições e o Contribuinte adquirente se creditou não há que se falar que esses descontos são incondicionais. (...)

Ilustra bem o cerne da questão o voto vencedor do Conselheiro Walber José da Silva do acórdão recorrido (fls. 1077):

“No caso específico do PIS e da Cofins não cumulativos, a base de cálculo é o valor da receita de venda da mercadoria, ou seja, aquele lançado na nota fiscal de venda, representativo da obrigação contraída pelo adquirente, que irá compor seu passivo.

Sobre o valor da mercadoria constante da nota fiscal, o adquirente apura créditos do PIS e da Cofins não cumulativos. Evidentemente, desse valor já foi excluído os descontos incondicionais, não ocorrendo nem a incidência e nem o direito ao crédito sobre os descontos incondicionais.

Apenas para argumentar (não há que se falar em mudança de fundamentação do lançamento), se os descontos objeto da autuação fossem, como defende a recorrente, descontos incondicionais propriamente ditos, sobre eles não incidiria o PIS e a Cofins (art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) e, conseqüentemente, sobre eles a recorrente não apuraria crédito. Ora, se recorrente eventualmente creditou-se do valor dos “descontos incondicionais”, que não sofrem a incidência do PIS e da Cofins, tal crédito é absolutamente ilegal. Nesta hipótese, a inclusão do valor

desses “descontos incondicionais” na base de cálculo das exações só tem o efeito de anular o crédito indevidamente apropriado. Nada mais”.

Com isso, no presente caso, os descontos obtidos pela Contribuinte juntos aos seus fornecedores a título de distribuição de mercadorias; atividades de propaganda; aniversário, inauguração, reforma e reinauguração de lojas; fidelização e crescimento dos fornecedores; não devolução de mercadorias defeituosas; bonificações e Fundo de Desenvolvimento de Negócios, devem ser considerados receitas, e, portanto, base de cálculo para a incidência do PIS e Cofins. Não se trata portanto de descontos incondicionais de acordo com a legislação vigente”. (Processo nº 16561.720069/201107; Recurso nº Especial do Contribuinte; Acórdão nº 9303003.486) (grifos nossos)

Já no segundo¹, o Conselheiro Relator Rodrigo da Costa Pôssas adotou como fundamento para a decisão as razões expostas no acórdão nº 9303-002.017, julgado em 14/06/2012 pela CSRF, cujo Voto Vencedor foi lavrado pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Abaixo, trecho do voto:

“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 – 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.

¹ Processo nº 10580.725551/201111; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão nº 9303003.548; 3ª Turma da CSRF.

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. (...)

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”. (grifos nossos)

Como se verifica, nesses julgados recentes da CSRF, o entendimento que prevaleceu é no sentido de que os valores recebidos pela rede varejista de seus fornecedores, nas diversas hipóteses tratadas, devem ser considerados receita, levando em conta que: (i) o tratamento tributário e o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes envolvidos na operação; (ii) a Lei prevê que o desconto incondicional não integrará a base de cálculo das contribuições, na perspectiva do vendedor de bens e serviços e não do comprador.

O primeiro fundamento é no sentido de que, se o contribuinte adquire as mercadorias, sob o amparo de nota fiscal na qual consta o valor cheio, sem quaisquer “descontos” ou “bonificações”, e desconta créditos de PIS/COFINS sobre o valor cheio da nota fiscal, ele não poderia pleitear a não incidência das contribuições sobre o valor dos “descontos” ou “bonificações”. Dito de outra forma, ou a natureza de tais valores é de “descontos” ou “bonificações” e, assim, a nota fiscal não poderá considerá-los na base de cálculo do vendedor, que não pagará PIS/COFINS sobre eles e, em consequência, o comprador não poderá descontar créditos sobre o valor dos “descontos”, ou a natureza de tais valores é de receita e, em consequência, a nota fiscal deverá ser emitida pelo valor cheio, submetendo o vendedor o total do preço da venda à tributação pelas contribuições, o que possibilitará o desconto de créditos pelo comprador pelo valor cheio da nota fiscal.

O raciocínio é coerente, pois, a depender da natureza dos valores recebidos, a tributação pelo vendedor, a emissão da nota fiscal e o direito de crédito de PIS/COFINS devem andar juntos, na forma exposta nos votos em análise. Sem dúvida. Porém, parece-me que o tratamento tributário de uma operação não pode depender do tratamento tributário empregado pelos contribuintes na operação ou da forma como os contribuintes cumprem as obrigações acessórias a ela relacionadas, mas deve depender da natureza da operação e da tributação que deve ser conferida a ela, à luz da legislação de regência, pois, não se pode perder de vista que o

tributo é uma obrigação *ex lege*, nos termos dos artigos 3º e 114 do CTN²³ pouco importando a vontade das partes, incluindo-se o tratamento tributário ou escrituração contábil por ela conferido, para o nascimento da obrigação tributária.

Nesse mesmo sentido, oportuna a Declaração de Voto do Julgador Emanuel Carlos Dantas de Assis na decisão recorrida, ao se manifestar pela exclusão de uma das rubricas contábeis da base de cálculo: "A exigência de que a bonificação ou o desconto conste expressamente em cada nota fiscal há de ser relativizada, quando não há dúvida que se trata de desconto incondicional. A Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, (...) não deve ser aplicada de modo rígido no âmbito da legislação do PIS e da Cofins, até porque foi editada tendo em vista a base de cálculo do IRPJ e a legislação das duas Contribuições não faz remissão expressa ao referido dispositivo. Mais do que o documento fiscal, o importante é haver certeza de que o desconto é redutor do preço e independe de evento posterior à emissão da nota fiscal". (grifos nossos)

No que se refere ao segundo fundamento, concordo que a Lei prevê que a exclusão do "desconto incondicional" da base de cálculo, sob a perspectiva do vendedor, mas desse fundamento não decorre a conclusão de que tais valores devam ser considerados receita pelo comprador. Seguindo a linha de raciocínio exposta no primeiro fundamento, de coerência e harmonia entre as operações, se determinados valores têm natureza de "desconto incondicional" para o vendedor, que os excluirá da base de cálculo, a consequência é que tais valores, da perspectiva do comprador, também sejam considerados "desconto incondicional" ou uma mera redução do preço pago, mas nunca receita.

De qualquer modo, em outros julgados, mais antigos, podem-se encontrar outros fundamentos para a tributação de tais valores pelas contribuições, como o reconhecimento de um conceito mais alargado de receita e pela visão de que não constituem descontos incondicionados, em razão da emissão da nota fiscal pelo valor cheio e pagamento posterior com a diminuição dos valores de "desconto" ou "bonificação", o que seria uma "compensação" realizada entre contribuinte e fornecedor, ambos credores e devedores de obrigações distintas. Nesse sentido, vejam os julgados abaixo:

"Como se sabe, e consoante a Instrução Normativa SRF nº 51/1978, "Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos."

Os valores ora em comento caracterizam-se, pois, como descontos condicionais, que por um lado não são deduzidos do faturamento dos fornecedores, e por outro reduzem o passivo da recorrente. Esta, após adquirir as mercadorias por cem por cento dos valores consignados nas notas fiscais, em vez de liquidar a dívida total paga o valor reduzido.

Com a extinção parcial do passivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de igual valor ou maior, tem-se realizada uma receita". (Voto Vencedor de lavra do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis; Processo: 11080.013954/2002-26; Acórdão: 203-10.152; Relatora Conselheira: Maria Teresa Martinez Lopez)

² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

“(…) a legislação de regência das contribuições, exposta ao início, não trata de conceito restrito, mas alargado de “receitas”, o que deriva de sua simples leitura (“receita bruta de venda de bens e serviços” e “todas as demais receitas auferidas”) há que se aclarar que, para efeito de tributação, mesmo os descontos incondicionais constituem “receitas”. Tanto que são expressamente excluídos da tributação, mas não do conceito de “receitas”. Assim, se as contas se referem a descontos incondicionais, elas constituem receita (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.

A lei inegavelmente estabeleceu que a base de cálculo das contribuições abarca todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, e que poderiam ser excluídas de tal base as receitas referentes a descontos incondicionais.

Tanto as bonificações quanto os descontos obtidos são enquadrados pela recorrente em tal incondicionalidade, em que pese não atenderem aos pressupostos estabelecidos pelo fisco (como a informação específica em nota fiscal, que se soma à independência de evento posterior).

O fisco logra atestar que os ingressos constituem receitas (dentro do conceito acima exposto), inclusive afastando da autuação os descontos para os quais se comprova a origem financeira. (...)

Sendo inequívoco que constituem receitas as rubricas em discussão, e não restando caracterizada a contento a situação de receitas provenientes de descontos incondicionais, voto pelo não provimento do recurso nesses tópicos (descontos obtidos e mercadorias bonificadas).” (*Voto Vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan; Processo nº 11080.722127/2011-18; Acórdão nº 3403-002.520 - 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária; julgado em 24/10/2013; Conselheiro Relator: Domingos de Sá Filho*)

Por outro lado, a não oneração do recebimento de tais valores pelo PIS/COFINS é entendida, a partir do reconhecimento da natureza de “desconto incondicional”, como expõe a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez, em Voto Vencido, ao tratar da rubrica “aniversário ou abertura de loja”, no julgamento do Processo: 11080.013954/2002-26:

“Ao fornecedor cabe escolher, livremente, se deseja vender mercadorias para serem revendidas na nova loja, ou na loja re-inaugurada, a preços promocionais ou não. Caso aceite a avença, e pratique preço inferior ao normalmente praticado, terá dado um desconto recorrente, e não efetuado um “pagamento”, como sugere a respeitável fiscalização.

A natureza de desconto, no caso, é evidenciada pelo próprio fiscal autuante, que destaca tratar-se de percentual sobre o preço das notas fiscais de compras feita pela recorrente. E, nesse caso, sendo o desconto mera redução no custo, não há evidentemente que se falar em receita, nem na incidência de COFINS”.

Outra abordagem à matéria é a proposta pelo Conselheiro Ivan Allegretti, que entende que tais operações não se qualificam como uma prestação de serviços nem como um típico desconto. Porém, reconhecendo se tratar de uma realidade de mercado, pelo qual um comprador de grande porte exerce o seu “*buyer power*”, com o objetivo de reduzir o preço global das mercadorias adquiridas de seus fornecedores, entende se tratar de um desconto financeiro, tributado à época, porém à alíquota zero, nos termos abaixo:

“(…) Também não me parece que se esteja diante de um desconto, pelo menos não na sua forma tradicional, tal como é ordinariamente conhecido.

Os termos “desconto” e “bonificações” são palavras recorrentes no presente caso. Mas, entendo eu, que não se trata de um desconto propriamente dito.

A bonificação e o desconto são ajustes, reduções dos preços das operações praticadas. (…)

E, quando ao desconto, não precisa estar destacado na nota fiscal.

O que caracteriza ambas as operações é a forma como são contabilizadas, pois lhes revelam a verdadeira natureza.

O que lhes caracteriza em conjunto, como visto, é como instrumento de ajuste do valor das operações ao seu valor real e efetivo.

Não parece que neste caso concreto se esteja diante de um desconto propriamente dito. (…)

Diferente da situação concreta tratada no julgamento acima transcrito, neste caso concreto a diligência fiscal demonstrou que o contribuinte apropriou as mercadorias adquiridas pelo valor total da nota fiscal, sem qualquer desconto. Por isso, entendo eu, desconto não há.

Está-se diante de uma nova realidade, relacionada ao exercício do poder econômico, em que se estabelece um complexo feixe de obrigações, exigindo o comprador que seu fornecedor que lhe proporcione reduções de preços ou aceite receber menos em compras futuras ou mesmo lhe forneça mercadorias como forma de reduzir o preço global dos produtos.

É o que, na língua inglesa, chama-se de *buyers power*, e que se traduz para o português como “poder do comprador”.

Trata-se de situação em que o comprador possui alguma forma de expressão

de poder econômico, por exemplo, sendo capaz de adquirir e escoar grandes volumes, possuir uma vasta rede de distribuição, com a capacidade de permitir o ingresso de produtos novos no mercado, etc.

Em razão deste poder de compra, o comprador consegue barganhar contratualmente a concessão de descontos pelos mais variados motivos por volume, ou como forma de conseguir uma margem maior para aplica-la na promoção de vendas, ou para compensar perdas, etc.

Todos estes motivos são um motivo para conseguir desembolsar menos pela mercadoria.

Trata-se, pois, de uma fórmula negocial destinada a balizar um relacionamento comercial de longo prazo, ajustando o preço mesmo depois de já ter sido adquirida, paga e até mesmo revendida a mercadoria.

Ou seja, não é um desconto típico que se consuma no momento da aquisição da mercadoria para revenda, mas um tipo de fórmula de equalização de preço contínua, que acontece no andamento das relações comerciais e que pode ser ajustada por diversos mecanismos, tal como se faz, a título de descontos ou bonificações.

Mas, no caso dos descontos, como deve ser tratado este “deixar de pagar, como forma de receber”?

Em princípio, acredito que a única possibilidade é trata-la como uma receita financeira que, portanto, está sujeita a alíquota zero, conforme previsto no Decreto nº 5.442/2005”. (Declaração de Voto no Processo nº 11080.726316/201089; Acórdão nº 3403-003.487; 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária; julgado em 27/01/2015; Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Nesta Turma, a matéria foi apreciada há pouco tempo, no julgamento de dois processos. E, à exceção de uma ou outro conta contábil, a Turma decidiu por voto de qualidade, no sentido de que *"as contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS"* (Acórdão nº 3401-003.443; Sessão do dia 28/03/2017; Relator: Augusto Fiel Jorge d' Oliveira; Redator Designado: Rosaldo Trevisan) e que *"as bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS"*. (Acórdão nº 3401-003.419; Sessão do dia 22/02/2017; Relator: Robson José Bayerl)

Com isso, colocadas as manifestações da jurisprudência deste Tribunal Administrativo sobre a matéria, passo ao exame do mérito.

A Carta da República prevê, em seu artigo 149, competência exclusiva da União para a instituição de contribuições sociais e, em seu artigo 195, inciso I, b, que: *"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento"*. (grifos nossos)

Seguindo tal preceito, as Leis que instituíram a PIS e a COFINS não-cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) determinam que a base de cálculo desses tributos é o *"total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*. Segundo o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003:

“Art. 1º - A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

Por sua vez, o artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 prevê que a receita bruta compreende: “I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”. Na doutrina de Bulhões Pedreira⁴:

“Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer atividades que constituem as fontes de seu resultado.

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre esse direito, que tem valor financeiro

A receita, pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção de obrigação, previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação, ou libera-se de obrigação sem pagamento ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta”. (grifos nossos)

Mais recente, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em seu Enunciado nº 30, definiu receita como: “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”⁵.

Importante ainda a distinção entre receita e ingressos, duas espécies de valores que transitam pelo caixa das empresas. Receitas, como visto, são os valores que se somam ao patrimônio da empresa, incrementando-o, ao passo que os meros ingressos se referem a somas pertencentes a terceiros, valores que não integram o patrimônio da empresa, como é o caso do reembolso de despesas ou dos valores recebidos por sociedades que exercem atividade de administração imobiliária, em nome de terceiros, seus clientes, para posterior repasse.

Após determinar a base de cálculo das contribuições, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem, no seu artigo 1º, parágrafo 3º, inciso V, “a”, que: “*não integram*

⁴ Pedreira, José Luiz Bulhões. “Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos”. Forense. 1989. Rio de Janeiro. 1ª Edição. P. 455 e seguintes.

⁵ Disponível em [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf); acesso em 18/08/2016.

a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: V - referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos”. (grifos nossos)

Nos termos do artigo 121 do Código Civil, “*Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”*. Assim, só deverão ser excluídos da base de cálculo das contribuições os descontos que representem uma verdadeira redução do valor da operação ou da prestação, tendo em vista que o negócio jurídico foi ajustado entre as partes sem quaisquer condições suspensivas (artigo 125 do Código Civil) ou resolutivas (artigos 127 e 128 do Código Civil), portanto, os chamados descontos incondicionais. Já os descontos condicionais, por dependerem de evento futuro e incerto, deverão compor a base de cálculo.

Na verdade, o que deve ser considerado, para fins de determinação da base de cálculo do tributo (e aqui, não só o PIS/COFINS, mas também o ICMS e o ISS), é o valor da operação (ou preço do serviço). Assim, não se está deduzindo do valor da operação o valor do desconto incondicional. Quando as partes avençam um desconto incondicional, o valor da operação do qual se partiu, valor inicial de operação, aquele que foi inicialmente considerado pelas partes na fase da apresentação de proposta e tratativas para a celebração do contrato, é alterado e reduzido para um novo “valor de operação”, que é a grandeza a ser considerada para a tributação.

Nesse sentido, é a doutrina de Hugo de Brito Machado⁶:

“Não se deduz do valor da operação um desconto incondicional. Quando o vendedor concede ao comprador um desconto incondicional, está determinando um valor da operação que, tratando-se de uma compra e venda mercantil, é o preço da mercadoria. Por isto mesmo constitui inadmissível incongruência dizer-se que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída do produto e dizer-se que os descontos incondicionais integram essa base de cálculo. O valor da operação é o preço do produto enquanto elemento do contrato de compra e venda. Preço efetivamente praticado, que não se confunde com o preço previsto em tabela estabelecida pelo fabricante. (...)”

A rigor, todo e qualquer desconto é sempre concedido em função de uma condição de negócio, pois se pressupõe que o preço preestabelecido é uma regra, e toda a vez que se pratica preço menor se estará diante de uma exceção. Ocorre que a condição que enseja o desconto já está realizada no momento em que se define o valor da operação, de sorte que este não vai ficar a depender de evento futuro e incerto. O ser o desconto concedido sob condição há de ser entendido, portanto, no sentido de que a sua efetividade e, consequentemente o valor da operação, fica a depender de um evento futuro e incerto”.

Compartilha desse entendimento Roque Antonio Carraza, em seu estudo a respeito da venda com bonificação, que pensa ser “*um mero estímulo à compra. (...) corresponde, em tudo e por tudo, a um desconto incondicional*”. A respeito da venda com bonificação, afirma o doutrinador: “*O valor da operação é o preço efetivamente pago pelo cliente, que, corresponde, inclusive, ao avençado pelas partes envolvidas na operação de*

⁶ Curso de Direito Tributário. Editora Malheiros. 35ª Edição. p.339.

compra e venda mercantil. (...) Nela não pode figurar o preço da quantidade do produto dada ao cliente à guisa de bonificação”⁷.

Ainda sobre o tema, oportuno citar a opinião de Marcelo Caron Baptista⁸, ao examinar o desconto no preço da prestação: *“a definição do preço do serviço não está, exatamente, no fato de ser o desconto incondicionado ou condicionado. O que importa é o momento em que a concessão do desconto é definida. (...) Conclui-se, então, que os descontos inequivocamente concedidos até o momento da prestação do serviço, incondicionais ou não, reduzem o valor da prestação para fins de aferição da base de cálculo do ISS. O desconto incondicional deferido após a prestação do serviço e o desconto cuja condição dependa de fato posterior à prestação devem ser ignorados pela base de cálculo”*. Isso porque, *“o conteúdo econômico da prestação do serviço é o preço pactuado entre tomador e prestador vigente no momento em que ele ocorre, sendo que é nesse ponto da linha do tempo – o da incidência da norma do ISS – que se fixa a base de cálculo”*.

Portanto, a partir dessas considerações doutrinárias, existem alguns critérios que colaboram para se aferir a inclusão ou não dos “descontos” na base de cálculo dos tributos.

O desconto condicional, que depende de evento futuro e incerto não pode ser excluído, pois a condição superveniente à realização da compra e venda ou prestação de serviços não é capaz de alterar o valor da operação ou preço do serviço já ajustado pelas partes para o negócio jurídico já ocorrido. Exemplo disso é a venda de determinada mercadoria por 100 (cem) unidades monetárias para pagamento em 90 (noventa) dias, com um desconto de 10%, caso o pagamento seja realizado em até 30 (trinta) dias. O valor da operação é 100 (cem). Se o pagamento ocorre antes, as 10 (unidades) de desconto representam um desconto financeiro, despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Já o desconto incondicional, aquele que é concedido e ajustado pelas partes antes da realização da compra e venda, por não depender de condição superveniente nenhuma, incorpora-se desde já ao preço da mercadoria. Como a base de cálculo é fixada no momento de ocorrência do fato gerador, o valor da operação é aquele que foi ajustado por último (preço inicial menos descontos concedidos) que corresponde ao valor da operação no momento da ocorrência do fato gerador.

Assim, para a inclusão ou não na base de cálculo das contribuições, revela-se importante a aferição do momento de concessão do desconto, pois não poderá ser excluído da base de cálculo um desconto denominado incondicional, sem qualquer condição superveniente, se já realizado o negócio jurídico de compra e venda, pois já incidiu a norma de tributação, estabelecendo a relação entre o sujeito passivo e o Estado credor.

Nesse sentido, igualmente importante é o exame de cada relação jurídica estabelecida entre a rede varejista de hipermercado e seus fornecedores, não podendo se concluir, *a priori* e em bloco, pela inclusão ou exclusão da totalidade de tais verbas na base de cálculo das contribuições.

No caso ora analisado, como relatado, a Fiscalização lançou valores que estão registrados nas seguintes contas contábeis da Recorrente:

⁷ “O ICMS na Constituição”. Roque Antonio Carrazza. Ed. Malheiros. 11ª Edição. 2006. p. 111-115

⁸ “ISS do Texto à Norma”; Editora Quartier Latin. São Paulo. 2005. P. 588-595.

Nº da Conta	Nome da Conta
421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE
430320	RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS
430322	RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO
430326	RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF

Para explicitar a natureza jurídica dos valores registrados nessas contas contábeis, a Fiscalização apresenta inicialmente a resposta da Recorrente no curso da Fiscalização, tido pela Fiscalização como genérica, no sentido de que *"os lançamentos contábeis efetuados nas contas acima mencionadas se referem a descontos recebidos dos fornecedores decorrentes de acordos comerciais (...) firmados anteriormente a compra. Para que não haja a divulgação do preço praticado com o Bompreço, o fornecedor emite nota fiscal com seu preço base (utilizado para seus clientes). Todavia, já está consignado nos acordos comerciais os percentuais de desconto a serem concedidos ao Bompreço quando do pagamento da fatura"*.

Além disso, a Fiscalização acosta ao Auto de Infração como Doc. 05 resposta oferecida pela Recorrente em outro processo administrativo sobre as mesmas rubricas contábeis, fls. 114 e seguintes dos autos, que apresentam as seguintes informações a respeito de cada conta:

conta 421302 - DESC. OBTIDOS PROG P: *"trata-se de descontos financeiros obtidos através de negociações comerciais com os fornecedores, conforme acordo comercial (desconto padrão)"*.

conta 430312 - RECEITAS DE PROMOÇÕES: *"São meramente bonificações concedidas sem a realização de compras com os fornecedores, participação em publicidade, aniversário, conforme acordo comercial firmado"*.

conta 430316 - RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE: *"São receitas em que são registradas as bonificações decorrentes de ações de publicidade (através de tablôides) em co-participação com fornecedores, com base no acordo comercial firmado"*.

conta 430320 - RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS: *"São bonificações negociadas com fornecedores para abertura de novas lojas, conforme acordo comercial firmado entre as partes"*.

conta 430322 - RECEITAS ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO: *"São receitas em que são registradas as bonificações decorrentes de mercadorias recebidas e não devolvidas fora do padrão de qualidade, ou com avarias. Por essa razão, os produtos são vendidos com uma margem inferior e o fornecedor nos bonifica da diferença, tudo definido em acordo comercial entre as partes"*.

conta 430326 - RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS: *"São receitas de bonificações sobre os eventos promocionais"*.

conta 430331 - RECEITAS NÃO DIFERIDAS: *"São receitas de bonificações que não devem ser diferidas EITF (decorrentes de acordos de bonificações de recuperação de períodos retroativos)"*

Pela análise do contrato padrão de fls. 82 e dos outros contratos juntados pela Recorrente às fls. 1240 e seguintes, é possível ter melhor compreensão dos valores registrados em cada conta.

Tratam-se de contratos de fornecimento de produtos para estabelecer uma relação continuada entre a Recorrente e o fornecedor, por período indeterminado, até eventuais formalizações de novos acordos entre as partes.

Da análise dos contratos e das informações constantes no relatório de ação fiscal, verifica-se que a Recorrente entabula com seu fornecedor um preço de compra e venda dos produtos para a adesão a um contrato padrão que prevê um conjunto de obrigações e direitos às partes. Ocorre que, alternativamente a esse contrato padrão, o fornecedor pode optar por aderir a um contrato com uma série de facilidades ou vantagens a serem fruídas nessa relação continuada de fornecimento, é bem verdade, não apenas por ele, mas também pelo Recorrente. E cada facilidade ou vantagem ajustada pelas partes tem um valor, representado pelo desconto a ser dado pelo vendedor ao Recorrente.

Ao celebrar o contrato com o Recorrente, o fornecedor pode optar entre o contrato padrão com o preço sem quaisquer descontos ou, se for do seu interesse, participar das atividades oferecidas pela Recorrente para alavancar as vendas em suas lojas, o que traz vantagens não só a ela, mas também ao fornecedor, que pode ter suas vendas aumentadas, sua marca e seus produtos divulgados no mercado e demais vantagens que uma campanha de marketing pode lhe trazer. Entretanto, ao participar de cada atividade oferecida pela Recorrente, o fornecedor deverá reduzir o preço praticado com a Recorrente, mediante o oferecimento de descontos.

Dentre os descontos padrões do Acordo Comercial, verifica-se que a conta 421302 - DESC. OBTIDOS PROG está vinculada ao desconto ali denominado "PA bonificação por pedido de compra", que é indicado com um desconto em um percentual sobre o valor de cada nota. Já a conta 430322 - RECEITAS ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO está vinculada ao desconto denominado "DM - Desconto por Mercadoria Defeituosa/danificadas", que também incide em determinado percentual sobre o valor de cada nota fiscal.

Além desses chamados "descontos padrões", as partes, hipermercado varejista e seu fornecedor, podem pactuar a contratação de "Verbas de Propaganda" e "Verbas de Aniversário e Inaugurações", que têm relação com as contas: conta 430312 - RECEITAS DE PROMOÇÕES, conta 430316 - RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE, conta 430320 - RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS e conta 430326 - RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS.

De maneira diferente dos descontos padrões, essas verbas ou descontos podem ser calculadas não apenas sobre um valor percentual sobre cada nota fiscal, mas também por um valor fixo. Podem ainda ser ajustadas em diferentes extensões. As "Verbas de Propaganda" são ajustadas de acordo com a abrangência da propaganda, ou seja, de acordo com o número de lojas. Já as "Verbas de Aniversário e Inaugurações" também variam pelo tipo de loja (Loja hiper/magazine, Loja Super ou Loja Balaio).

Verifica-se, portanto, que esses descontos são todos pactuados no momento da realização da compra e venda e não dependem de evento futuro e incerto. Na realidade, o fornecedor ao estabelecer com a Recorrente os termos da relação jurídica que se desenvolverá ao longo do tempo, no curso do contrato de fornecimento, escolhe, dentre os vários pacotes de relacionamento existentes com uma grande rede de varejo, aquele que lhe é mais adequado, sabendo que, quanto mais facilidades ou vantagens contratuais ele dispor, maior será a redução no preço inicialmente considerado. E tais descontos ou redução no valor da operação de compra e venda de mercadoria não estão condicionados a eventos futuros e incertos.

Se, porventura, a Recorrente descumprir o contrato celebrado com o fornecedor, por exemplo, pela não inserção da marca dos produtos do fornecedor nos veículos de propaganda, apesar de o fornecedor ter dado desconto com esse objetivo, não há que se falar em não outorga de desconto ou modificação do preço, pois o mesmo já foi estabelecido sem qualquer condição, podendo o fornecedor, em razão do inadimplemento contratual, buscar uma tutela para determinar o cumprimento da obrigação ou sua resolução em perdas e danos.

Trata-se, portanto, de outorga de descontos incondicionais e nova fixação do preço antes da ocorrência do fato gerador das contribuições, não havendo recebimento de receitas pela Recorrente, motivos pelos quais entendo tais valores não podem ser tributados pelo PIS/COFINS.

A meu ver, encontram-se nessa situação os valores registrados em todas as contas contábeis listadas no lançamento, a exceção da conta contábil conta 430331 - RECEITAS NÃO DIFERIDAS.

Com relação a ela, por carência probatória da Recorrente, entendo que mereça ser mantida. Se, por um lado, a prova existente no lançamento é suficiente para a verificação da ocorrência do fato gerador (artigo 142 do CTN), a partir da ótica da Fiscalização, por outro lado, para fazer a contento oposição à tese fiscal em relação a essa rubrica e demonstrar que tais valores se revestem de natureza jurídica de desconto incondicional, a meu ver, maiores explicações e detalhamentos a respeito dos valores ali registrados, com eventual juntada de documentação de amparo, haveria de ser feita, para que se pudesse reconhecer a aplicação do entendimento do Recorrente também em relação a essa conta contábil.

Contudo, os elementos trazidos pela Recorrente são insuficientes para que se possa adentrar no mérito e decidir a respeito da natureza dos valores ali registrados e, em consequência, da procedência do lançamento naquela parte.

Pelo exposto, proponho ao Colegiado dar provimento ao Recurso Voluntário quanto a essa matéria, para determinar o cancelamento do crédito tributário, no que diz respeito à inclusão dos valores registrados nas contas contábeis listadas no lançamento, com exceção da conta 430331 - RECEITAS NÃO DIFERIDAS, cujo crédito tributário correspondente deve ser mantido.

Segunda Infração: Direito de Desconto de Crédito relativo a despesas de frete de mercadorias entre estabelecimentos

Como relatado, a segunda infração descrita no lançamento diz respeito à glosa de crédito descontado pela Recorrente, a título de despesas com fretes de mercadorias entre seus estabelecimentos, o que foi justificado pela Fiscalização pelo entendimento firmado,

dentre diversas decisões proferidas em Solução de Consulta, pela Solução de Divergência COSIT nº 11/2007, no sentido de que tais despesas não dariam direito de desconto de crédito, conforme a seguir:

"EMENTA: Cofins - Apuração não-cumulativa. Créditos de despesas com fretes. Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. (...)"

Como se verifica, em suma, são dois os motivos para não se reconhecer o direito de crédito no frete de produtos acabados: **(i)** essa despesa não se enquadraria no conceito de insumo utilizado na produção, por estar acabado, pronto para venda, estando encerrado o processo produtivo, em sua acepção mais restrita; e **(ii)** essa despesa não poderia se qualificar como um frete na operação de venda, tendo em vista que não há venda na movimentação física de um produto acabado de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte.

Nessa mesma linha de entendimento, já decidiu o e. STJ, em julgado que possui a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.
2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.
3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido". (AgRg no REsp 1335014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013)

Contudo, não me parece que a interpretação dos dispositivos que tratam da utilização de créditos no âmbito da não cumulatividade do PIS e da COFINS deva seguir o disposto no artigo 111, do CTN, pois não há benefício ou desoneração fiscal outorgado ao sujeito passivo. Na realidade, tais regras são necessárias à própria instituição, existência e operacionalização da não-cumulatividade.

Nesse sentido, explica Marco Aurélio Greco: *“toda regra cuja função é desenhar a sistemática da não cumulatividade para formatá-la adequadamente à realidade de determinado setor, etapa do ciclo, modo de operação dos agentes econômicos etc. não é norma de desoneração ou de benefício. É norma de instituição da própria não cumulatividade. Ou seja, a não cumulatividade para existir e ser operacionalizada necessita da aplicação de regras técnicas de apuração do tributo adequado a ser recolhido; ou seja, o saldo apurado, depois da aplicação de ambos os conjuntos de regras (geradores de débito e de crédito). Por isso, o artigo 111 do CTN não é aplicável às regras que prevêm o direito ao crédito, no âmbito do regime normal de não cumulatividade de PIS e COFINS”*⁹.

Dessa forma, acredito que o exegeta deva prestigiar a interpretação sistemática e teleológica na sua leitura do artigo 3º, incisos I, II e IX, das leis de regência das contribuições, que têm a seguinte redação:

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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

E uma outra leitura que é feita a partir de tais dispositivos é a seguinte. O direito de crédito, na forma do inciso II do artigo 3º, já existia desde o advento da Lei nº 10.637/2002. Já o inciso IX do artigo 3º só foi introduzido para a não-cumulatividade do PIS, com a edição da Lei nº 10.833/2003. Com isso, a norma veiculada no inciso IX seria ampliativa em relação ao direito de crédito previsto no inciso II do mesmo artigo, de modo que o direito de crédito na operação de venda não surgiu apenas com a introdução do inciso IX no ordenamento jurídico, vindo tal dispositivo somente a evidenciar tal direito.

Nesse diapasão, os fretes entre estabelecimentos do contribuinte já estavam contemplados para o PIS, por força do inciso II do artigo 3º, eis que se enquadrariam no conceito de insumo de processo de produção de bens destinados à venda, sendo o conceito de

⁹ “PIS e COFINS – Fretes pagos para o transporte de mercadorias” in PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume 2 / Gilberto de Castro Moreira Junior, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). São Paulo: MP Ed. 2013. P. 350.

processo produtivo um conceito mais amplo, não estando limitado ao aperto do último parafuso na linha de produção ou à colocação de embalagem no produto acabado. É por esses motivos que o Colegiado vem evoluindo seu entendimento na matéria, admitindo o direito de crédito nas despesas, por exemplo, de tratamento de resíduos do processo produtivo (Acórdão nº 3401-003.263; julgado em 28/09/2016; Relator: Eloy Eros da Silva Nogueira), que embora possa ser compreendido como uma etapa que ocorre somente ao fim da produção, portanto, é algo que acontece é externo à produção, é essencial para a manutenção do processo produtivo, que deve ser considerado não como uma atividade isolada, com início, meio e fim, mas como um ciclo que se inicia seguidas vezes, em uma sequência.

Nesse sentido, pela existência do direito de crédito em relação aos fretes de produtos acabados, destaco a manifestação do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, redator designado para Voto Vencedor do Acórdão nº 3401.002.075, de 28/11/2012:

"A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não-cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem)".

Além disso, ainda que o inciso II do artigo 3º não fosse fundamento legal para o direito de crédito, esse fundamento poderia ser buscado no próprio inciso IX do artigo 3º - fundamento legal que me parece ser o adequado, ainda mais tendo em conta a atividade realizada pelo Recorrente, empresa comercial de revenda e não prestadora de serviços ou produtora ou fabricante de bens ou produtos destinados à venda - , que não pode ser interpretado de maneira literal, sob pena de levar a uma conclusão absurda. Isso porque, se o crédito é assegurado na hipótese em que o contribuinte realiza uma operação de venda e remete a mercadoria diretamente para o seu cliente final, não poderia ser restringido quando, por um questão de logística, o contribuinte remete a mercadoria para um outro estabelecimento ou para um centro de distribuição, para fracionar o transporte entre diversas modalidades, pois há no caso apenas um desdobramento da operação de venda, que deve ser realizada em mais de uma etapa.

Por oportuno, impende-se citar recentes julgados da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo em vista que, muito embora os fatos lá discutidos não sejam exatamente os mesmos do lançamento ora em análise, a linha interpretativa adotada em relação ao direito de crédito, a meu ver, corroboram, *mutatis mutandis*, o posicionamento pela admissão de desconto de crédito no presente caso. É ler:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições". (Acórdão nº 9303-005.116; 3ª Turma; Sessão de 17/05/2017; por maioria; Relatora: Tatiana Midori Migiyama)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes". (Acórdão nº 9303-004.318; 3ª Turma; Sessão de 15/09/2016; por maioria; Relator: Charles Mayer de Castro Souza; Redator Designado: Érika Costa Camargos Autran)

Nesse mesmo sentido, em processo de interesse da própria Recorrente, decidiu recentemente a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção, que asseverou: *"Os fretes entre centros de distribuição e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos, enquadrando-se, assim, para fins de crédito no disposto no inciso IX, c/c inciso I, da Lei 10.833/2003"*. (Acórdão nº 3301-003.874; Sessão de 28/06/2017; Relator: Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; decisão por maioria)

Ante o exposto, com fundamento no inciso IX, combinado com inciso I, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, entendo que as despesas de frete de mercadorias entre estabelecimentos do Recorrente se qualificam como uma etapa essencial para a operação de venda da mercadoria, pois permite o avanço da mercadoria em direção ao consumidor final, motivo pelo qual proponho ao Colegiado afastar a glosa realizada.

Terceira Infração: Direito de Desconto de Crédito relativo a valores de ICMS-Substituição Tributária ("ICMS-ST")

A última infração apontada pela Fiscalização se refere a desconto de crédito, pela Recorrente, em valor superior ao que seria admitido pela legislação de regência, *"em decorrência de utilização de base de cálculo em valor superior às compras de mercadorias com direito a crédito"*, pois *"na conta 400001 - MERC NACIONAIS COMPRAS o contribuinte registra os valores das compras, incluídos os valores do ICMS substituição tributária"*, pelo entendimento de que, como o ICMS-ST não integra o valor a base de cálculo das contribuições do vendedor, não poderia ser incluído o seu valor, para fins de desconto de crédito do adquirente.

Por sua vez, a Recorrente defende que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição, conforme o artigo 289 do RIR/1999, devendo ser incluído na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS.

Neste tópico, não assiste razão à Recorrente.

No caso de retenção e recolhimento do ICMS-ST, a empresa vendedora, substituta, não é contribuinte do ICMS, que é o próximo agente na cadeia econômica, ou seja, o adquirente, substituído. Com isso, a vendedora é mera depositária do tributo, responsável tributária por substituição, e quando recebe juntamente com o preço da venda o valor relativo ao ICMS-ST, tais valores representam meros ingressos e não receita, motivo pelo qual estão fora do âmbito da incidência das contribuições, como previa o artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998¹⁰ e hoje prevê o artigo 12, parágrafo 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977¹¹, no regime cumulativo.

Do mesmo modo, por não serem receita bruta, também estão fora do âmbito de incidência das contribuições no regime não cumulativo, conforme disposto nos artigos 1º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

¹⁰ Art. 3º (...) § 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;

¹¹ Art. 12. A receita bruta compreende: (...) § 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

Além disso, nos termos do artigo 3º, parágrafo 2º, inciso II, das leis de regência¹², o princípio da não cumulatividade das contribuições pressupõe o pagamento das contribuições na etapa anterior.

Dessa maneira, a conclusão a que se chega é que quando o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003, determina que *"o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês"*, o valor do ICMS-ST não pode ser ali incluído para compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de gerar direito de desconto de crédito.

Além disso, o artigo 289 do RIR/1999, levantado pela Recorrente, não pode autorizar o direito de crédito nessa hipótese, pois o IRPJ e as contribuições para o PIS/COFINS possuem materialidades e normas distintas, devendo o direito de crédito ser examinado à luz da legislação de regência e não com base em integração analógica da legislação.

Outros alegam que a não cumulatividade das contribuições não é realizada pelo método imposto contra imposto, mas sim pelo método subtrativo indireto, pelo qual é irrelevante o montante de contribuição paga na etapa precedente, contanto que a operação antecedente esteja submetida ao pagamento das contribuições. Contudo, da premissa apontada por essa corrente de entendimento não se chega à conclusão de que é possível incluir o ICMS-ST ou qualquer outra despesa que não componha o preço do serviço ou do bem adquirido não incluída na base de cálculo do vendedor.

Realmente, em casos de isenção parcial ou redução da base de cálculo, o valor do crédito a ser descontado continuará a ser mesmo, mas disso não se pode concluir que há autorização para incluir o ICMS-ST, pois em ambos os casos o valor a ser considerado como crédito será o preço do serviço ou bem, agregado às parcelas que se incluem na base de cálculo das contribuições pelo vendedor.

Pelo exposto, como as parcelas relativas ao ICMS-ST têm natureza de mera antecipação do ICMS devido pelo adquirente e não estão sujeitas ao pagamento das contribuições pelo vendedor, a minha leitura da legislação de regência das contribuições é no sentido de que os valores de ICMS-ST não podem ser considerados pelo adquirente para cálculo do montante do crédito a ser descontado.

Essa interpretação tem amparo na jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça e no CARF, como se verifica pelas ementas de julgados a seguir:

"RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído

¹² Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...) II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.

3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. (...)" (REsp 1456648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 28/06/2016)

"ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias". (Acórdão nº 3401002.855; Sessão de 27/01/2015; Relator: Eloy Eros da Silva Nogueira)

"COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída". (Acórdão nº 3301002.978; Sessão de 19/05/2016; Relatora: Maria Eduarda Alencar Câmara Simões)

Ante o exposto, proponho ao Colegiado manter o lançamento relativo à glosa dos valores de ICMS-ST utilizado para fins de desconto de crédito.

Multa de Ofício

A Recorrente pede ainda o afastamento da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), alegando que a situação *"não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo para tanto"*, defendendo que o dispositivo não teria aplicação isolada, invocando o artigo 108, inciso IV, e o artigo 112, do CTN.

Todavia, não merece prosperar o argumento levantado pelo Recorrente.

Segundo o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal para a aplicação da penalidade em questão, *"nos casos de lançamento de ofício"*, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) *"sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento"*.

E foi essa justamente a hipótese em que aplicada a penalidade. No decorrer da ação fiscal, a Fiscalização glosou determinados créditos e incluiu determinadas receitas que tinham sido considerados pelo Recorrente na apuração dos valores devidos a título de contribuição. Como resultado, foi encontrada uma diferença no valor das contribuições que deveriam ter sido recolhidas, sendo necessária a realização do lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Percebe-se, com isso, que a situação fática se enquadra perfeitamente na hipótese abstrata para aplicação da penalidade, não sendo importante para tanto o motivo do não recolhimento parcial do tributo.

Não é caso, portanto, de integração pelo emprego de equidade nem de dúvida quanto à capitulação legal do fato, a ensejar a aplicação dos dispositivos invocados pela Recorrente.

Pelo exposto, deve ser mantida a multa de ofício aplicada.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Por fim, pede a Recorrente o afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em razão do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

“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”.

A questão que se coloca é se a expressão “débitos” incluiria também a multa de ofício e, com isso, além do tributo lançado, aplicar-se-ia a taxa SELIC para atualização da multa de ofício.

A respeito do tema, destaco a seguir julgado proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, no qual o Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, após fazer uma detida análise da legislação de regência, conclui pela inaplicabilidade da taxa SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal. É ler:

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

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: (...)

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: (...)

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

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma”. (Processo nº 10580.725551/2011-11; Sessão de 27/07/2013; Relator: Rosaldo Trevisan)

No mesmo sentido, pode-se citar o Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016, de Relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra e que teve como Redatora Designada a Conselheira Thais de Laurentiis Galkowics, no qual a Turma, por maioria de votos, decidiu: *“JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA. Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresse”*.

Além das razões expostas no julgado em questão, acrescento que a ausência de previsão legal de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício decorre da própria natureza desses encargos.

Enquanto a multa de ofício constitui uma sanção que tem por finalidade penalizar o devedor pelo inadimplemento da obrigação de pagar o tributo, os juros de mora têm por objetivo indenizar o credor pelo atraso no cumprimento da obrigação de pagar o tributo por devido dentro do prazo estabelecido por Lei.

Dessa maneira, tendo os juros de mora e a multa de ofício naturezas distintas, não cabe aplicar juros de mora sobre a multa de ofício, sob pena de se atribuir à multa de ofício um caráter indenizatório que a mesma não possui. O valor da multa de ofício não serve para indenizar o Estado-credor pelo atraso na prestação do tributo, serve para penalizar o contribuinte que deixou de pagar tributo.

Com isso, o valor da multa de ofício não pode ser majorado em função do tempo que perdurar a mora do contribuinte devedor, com juros compensatórios da mora, por ausência de previsão e em razão da sua própria natureza.

Pelas razões expostas, entendo inaplicável a taxa SELIC sobre a multa de ofício, motivo pelo qual dou provimento ao recurso voluntário interposto quanto a essa matéria.

Conclusão

Por todo o exposto, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para determinar o cancelamento: (i) parcial da primeira infração, mantendo o lançamento no que se refere à conta 430331 - RECEITAS NÃO DIFERIDAS; (ii) total da segunda infração; e manter o lançamento na parte que trata da terceira infração, mantendo ainda a multa de ofício aplicada, porém, sem fazer incidir sobre ela a taxa SELIC.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Externo no presente voto divergências em relação ao posicionamento adotado pelo relator, e que acabaram por prevalecer majoritariamente no seio do colegiado, no que se refere: (a) à tributação das rubricas referentes a “descontos obtidos – programa pagamento” (conta 421302), “receitas de promoções” (conta 430312), “receita de promoção publicidade” (conta 430316), “receita enxoval novas lojas” (conta 430320), “receitas de acordos de não devolução” (conta 430322), “receitas de eventos promocionais” (conta 430326); (b) a fretes entre estabelecimentos da empresa; e (c) à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Recordo que foi unanimemente mantido, pelo colegiado, o lançamento em relação à conta contábil 430331 (“receitas não diferidas”) e à multa de ofício. E que em relação ao ICMS-Substituição Tributária, o lançamento foi mantido por maioria, tendo sido aguardado *in albis* o prazo regimental para a apresentação de declaração de voto.

Nos tópicos a seguir, apresento considerações sobre as contas contábeis em relação às quais divergi do relator e sobre fretes entre estabelecimentos da empresa (mantendo o posicionamento já externado em outros votos a respeito do tema), e sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (no qual manifesto uma nova visão, amadurecida, sobre o assunto).

Da delimitação das receitas para efeito de incidência das contribuições

Sobre tal tema, há pouco a acrescentar aos precedentes de minha relatoria já mencionados no voto do relator, que abrangem casos nos quais se analisa rubricas contábeis semelhantes às indicadas nos presentes autos.

Narra a fiscalização, no presente processo, que a empresa justificou o lançamento nas rubricas contábeis aqui referidas como sendo “*descontos recebidos dos fornecedores decorrentes de acordos comerciais*”, com percentuais de desconto previamente consignados, reduzindo o custo das mercadorias a serem vendidas, e que tais descontos (sejam eles condicionais ou incondicionais) não se consideram receita do ponto de vista jurídico. Também informa a fiscalização que a empresa respondeu a intimação afirmando que as receitas se referem a “bonificações”, exceto as registradas na conta “421302 (descontos obtidos – programa pagamento)”, que constituiriam descontos financeiros.

Como relatado, a fiscalização aduz ainda que essas mesmas contas já haviam sido objeto de fiscalização e lançamento anterior, que deu origem ao processo administrativo nº 10480.720046/2013-70, que foi julgado no mesmo sentido do entendimento do autuante.

Sobre tal processo, convém esclarecer que participei de seu julgamento, no CARF, que resultou no Acórdão nº 3403-002.585, de 26/11/2013, e que as contas eram, efetivamente, as mesmas aqui em análise: “descontos obtidos – programa pagamento” (conta 421302), “receitas de promoções” (conta 430312), “receita de promoção publicidade” (conta 430316), “receita enxoval novas lojas” (conta 430320), “receitas de acordos de não devolução” (conta 430322), “receitas de eventos promocionais” (conta 430326), e “receitas não diferidas”

(conta 430331). E que o resultado do julgamento foi no mesmo sentido de julgado anterior, de minha relatoria. Veja-se excerto do voto em relação à matéria:

A matéria não é inédita para este colegiado. Lembro a meus pares que, ainda em julho passado, julgamos recurso voluntário proposto por sociedade do mesmo grupo econômico Walmart Brasil, inclusive com contabilidade organizada segundo o mesmo plano de contas, em que se controverteram as mesmas exclusões da base de cálculo das contribuições sociais. Peço licença para reproduzir o voto condutor do Acórdão no 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, que, com a clareza e precisão peculiar ao Relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, assim tratou a questão: (...)

Na sequência, o relator do processo, Conselheiro Alexandre Kern, reproduz entendimento que externei no julgamento que resultou no Acórdão nº 3403-002.367, e que aqui mantenho.

Em ambos os processos (naquele e neste), 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 Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, 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 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 excluído da base de cálculo determinadas receitas (*contas aqui relacionadas*) na base de cálculo das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS), sustentando que descontos são redutores de custos, e não constituem receitas, e que os descontos em análise teriam caráter incondicional, ou, residual/alternativamente, seriam receitas financeiras.

A discussão sobre o conceito de receita, seja em seu aspecto econômico, como enfatiza a recorrente, seja em sua abordagem histórica, 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 uma 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. E, se os descontos incondicionais são receita (e já se esclareceu aqui que são), não se tem dúvida de que os condicionais também o sejam.

Nesse ponto é cabível a interpretação sistemática do direito tributário, para visualizar aquilo que a lei não definiu expressamente, mas está implícito no sistema. A lei inegavelmente estabeleceu que a base de cálculo das contribuições abrange 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 do recurso

voluntário de que os descontos não são receita, e centrar a discussão no tópico essencial ao deslinde do contencioso: o caráter condicional ou incondicional dos descontos concedidos.

E, à semelhança daqueles autos, e como destaca o julgador de piso, em observação que aqui se endossa, os descontos não constam das notas fiscais, não podendo ser classificados como incondicionais, e nem constituem receitas financeiras (por não serem atrelados a condição afim à seara financeira, como o pagamento antecipado) havendo, ademais, descontos contraprestacionais, como se percebe nos contratos-padrão:

41. De toda forma, seja comissão de vendas, seja para simples custeio, seja também em troca de alguma prestação, são receitas, tributáveis.

41.1. E, na seara tributária não é só prevalente, como determinante, a tipicidade, pois o comando legal não comporta discricionariedade, devendo o agente fiscal – sob pena de responsabilidade funcional –, identificada a ocorrência de um fato que se subsume precisamente à hipótese de incidência abstratamente prevista na lei, lançar o tributo, se já não tiver o contribuinte cumprido com a obrigação tributária (arts. 3º, 142 e 150 do CTN).

41.2. Sendo assim, não importa para o Direito Tributário o manto sobre o qual está envolta uma transação comercial, mas se, em sua essência, encerra ou não um fato impositivo, razão pela qual há que ser mantida, na íntegra, esta parcela da autuação.

A situação da incidência das contribuições, veja-se, não difere daquela analisada no Acórdão nº 3403-002.367, no qual atuamos como julgador, e que faz menção a voto anterior de nossa relatoria. Adicione-se, derradeiramente, que o entendimento expresso em tal Acórdão foi mantido na Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303-003.547), à exceção do que se refere à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em síntese, mantemos o posicionamento externado não só naquele julgamento como em outros, desde o Acórdão nº 3403-001.683, de 17/07/2012, no qual o colegiado decidiu por unanimidade que “*não se considera receita financeira o montante recebido de fornecedores a título de bonificação pelo cumprimento de metas e ações*”.

As receitas das chamadas “bonificações”, externadas nas contas aqui analisadas, constituem, então, receita tributável, segundo as leis de regência das contribuições.

O posicionamento foi mantido, v.g., no Acórdão nº 3403-003.487, de 27/01/2015, também mencionado pelo relator, no qual se decidiu que:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (/COFINS). RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (/COFINS). RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. Os valores

recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

Neste segundo julgado, percebe-se que se admite a não incidência em relação a reembolso por despesas com propaganda, se restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos, o que, diga-se, não ocorre no presente processo. Na mesma linha o voto vencedor que proferi no Acórdão nº 3403-002.520, de 24/10/2013.

Em síntese, o que se vê nos autos, em relação ao tema, é discussão jurídica frequente neste colegiado, como destacou o próprio relator, na qual há posicionamento assentado pela incidência das contribuições sobre as receitas das chamadas “bonificações”, assim como em relação às “despesas” com propaganda, salvo se comprovada especificamente a correspondência com reembolsos.

Pelo exposto, voto por negar provimento e relação à matéria.

Dos fretes entre estabelecimentos da empresa

Sobre tal tema, a decisão da DRJ também menciona precedente no âmbito do CARF consubstanciado no já mencionado Acórdão nº 3403-002.585, de 26/11/2013. Limiteme, então, a reproduzir e endossar o entendimento que lá acompanhei integralmente, constante do voto do Conselheiro Alexandre Kern, e sintetizado na ementa, aclarando que o colegiado sequer divergiu sobre o tema:

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.

Em relação a existirem posicionamentos divergentes no CARF, como aduz o relator, cabe destacar que incumbe à Câmara Superior de Recursos Fiscais(CSRF) uniformizar os posicionamentos das diferentes “câmaras baixas” sobre o tema. Aliás, o posicionamento que aqui endossamos, externado no Acórdão nº 3403-002.585, foi mantido pela CSRF, no Acórdão nº 9303-003.547, de 17/03/2016, por voto de qualidade.

Os precedentes da CSRF citados pelo relator tratam de situação diversa, ainda que deles aqui se possa discordar frontalmente também em tais circunstâncias.

O Acórdão nº 9303-005.116 versa sobre fretes entre estabelecimentos com mercadoria já vendida em trânsito, como assevera a relatora do processo, o que descaracterizaria um frete para mero estoque com revenda posterior. Tal premissa é até considerada pela fiscalização, ainda no relatório fiscal, no presente processo:

42. É cediço que, o direito ao crédito do PIS/Cofins sobre fretes de mercadorias mantidas para revenda está ligado, necessariamente, a uma operação de venda do contribuinte. De sorte que, gastos com frete para simples transferência de

*mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica **não geram direitos a créditos**; a menos que, reste provado que tal transferência tenha sido feita para entrega de bem já previamente vendido pela empresa.*

Mas não há prova material, nestes autos, de que tal situação (venda prévia) ocorra.

O Acórdão nº 9303-004.318, por seu turno, e que simplesmente remete ao anterior, trata de insumos que serão também utilizados para prestação de serviços (colocação de vidros, faróis, lanternas e acessórios para automóveis).

Não há, assim, semelhança entre os casos ali tratados e o aqui enfrentado. Ademais, ainda que houvesse, tais decisões da CSRF somente se propagam aos julgados das “câmaras baixas” em circunstâncias especiais, como a consignação em súmulas.

Pelo exposto, e firme nas razões que ensejaram minha acórdância em relação ao Acórdão nº 3403-002.585, sobre o tema, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Da incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício

Em relação a este segundo tema, sustentei reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, do qual se extraio a argumentação a seguir.

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 Ufîr, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

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

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor

originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

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

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

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

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

*De acordo com o **art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora**, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.*

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que 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. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)” (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V (“Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”) do Capítulo IV (“Procedimentos de Fiscalização”) da lei: em “Auto de Infração sem Tributos” (art. 43); “Multas de Lançamento de Ofício” (arts. 44 a 46); e “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo” (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe-se que:

*“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.” (grifo nosso)*

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

*“23 . O art. 43 possibilita a constituição de **crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros,** permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subsequentes (arts. 44 a 46).”*
(disponível em:
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016, que agregou ainda comando do Decreto-Lei nº 1.736/1979).

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de intelecção em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

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.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

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

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

(...)

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

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a

*matéria tributável, calcular o montante do **tributo** devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da **penalidade** cabível.*

(...)

*Art. 168. O **direito de pleitear a restituição** extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, **da data da extinção do crédito tributário**;*

(...)

*Art. 173. O **direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

(...)

*Art. 174. A **ação para a cobrança do crédito tributário** prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

(...)

*Art. 175. **Excluem o crédito tributário**:*

I - a isenção;

*II - a **anistia**.*

*Parágrafo único. A **exclusão do crédito tributário** não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (...) (grifo nosso)*

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento. Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que venho externando, no sentido de serem indevidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, assim, à jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e ao STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

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

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

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passo a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

E tal entendimento enseja a negativa de provimento do recurso voluntário em relação a tal item.

Das considerações finais

Tendo em vista o exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso voluntário, nas matérias aqui analisadas.

Rosaldo Trevisan