



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.723937/2018-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-007.009 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2019
Recorrente BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

RECEITAS. REDUÇÃO DE PASSIVO. VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. TRIBUTAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, receitas para fins de tributação independem de sua classificação contábil e representam um aumento de seus ativos, que pode ser tanto por representar um ingresso de recursos, quanto por representar redução de passivo. Apesar de serem denominadas de descontos ou bonificações, pois decorrentes de acordos comerciais com os fornecedores para promoções, publicidades, não se tratam de descontos financeiros (ou condicionais), tampouco descontos incondicionais, pois os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.

SOBRAS DE CAIXA. RECEITAS. APURAÇÃO.

Os lançamentos realizados em conta contábil como “quebra de caixa” devem ser analisados em conjunto com os lançamentos à título de “sobras de caixa”, mesmo que sejam realizados em contas diferentes, pois são lançamentos que registram fatos de mesma natureza e representam a mesma realidade. Caso no somatório das contas o saldo seja credor, haverá receita que deverá ser incluída na base de cálculo das contribuições.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

As despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como os fretes de produtos entre centro de distribuição e lojas dos supermercados, ainda que não tenha uma operação de venda já pactuada, é passível de apuração de crédito das contribuições de crédito com fulcro no

disposto no artigo 3º, IX, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na medida em que, em que pese não seja um frete numa operação de venda, o produto está sendo transportado para viabilizar a venda.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas. Para atividades comerciais não há insumos, não sendo possível apuração de créditos sobre despesas a partir de critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica, tendo em vista que a “atividade econômica” dever ser de produção de bens ou de prestação de serviços e despesas de tarifas de cartões não são despesas utilizadas na prestação de serviço ou na produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

RECEITAS. REDUÇÃO DE PASSIVO. VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. TRIBUTAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa do PIS, receitas para fins de tributação independem de sua classificação contábil e representam um aumento de seus ativos, que pode ser tanto por representar um ingresso de recursos, quanto por representar redução de passivo. Apesar de serem denominadas de descontos ou bonificações, pois decorrentes de acordos comerciais com os fornecedores para promoções, publicidades, não se tratam de descontos financeiros (ou condicionais), tampouco descontos incondicionais, pois os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.

SOBRAS DE CAIXA. RECEITAS. APURAÇÃO.

Os lançamentos realizados em conta contábil como “quebra de caixa” devem ser analisados em conjunto com os lançamentos à título de “sobras de caixa”, mesmo que sejam realizados em contas diferentes, pois são lançamentos que registram fatos de mesma natureza e representam a mesma realidade. Caso no somatório das contas o saldo seja credor, haverá receita que deverá ser incluída na base de cálculo das contribuições.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

As despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como os fretes de produtos entre centro de distribuição e lojas dos supermercados, ainda que não tenha uma operação de venda já pactuada, é

passível de apuração de crédito das contribuições de crédito com fulcro no disposto no artigo 3º, IX, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na medida em que, em que pese não seja um frete numa operação de venda, o produto está sendo transportado para viabilizar a venda.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas. Para atividades comerciais não há insumos, não sendo possível apuração de créditos sobre despesas a partir de critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica, tendo em vista que a “atividade econômica” dever ser de produção de bens ou de prestação de serviços e despesas de tarifas de cartões não são despesas utilizadas na prestação de serviço ou na produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

MULTA DE OFÍCIO. ARTIGO 142 DO CTN. PROPOR A PENALIDADE.

A sanção tributária é fixada na lei e aplicada pela autoridade administrativa. Quando o artigo 142, CTN diz que a autoridade administrativa irá “propor” a aplicação da penalidade cabível, está dizendo que a autoridade deve aplicar a penalidade, já que sua atividade é vinculada, até porque a sanção integra o crédito tributário constituído pela autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e da parte conhecida dar parcial provimento, para considerar na apuração das receitas tanto os lançamentos da conta “sobras de caixa” quanto da conta “quebras de caixa”, pois se tratam de lançamentos de mesma natureza. Ainda, reverterem-se as glosas de crédito sobre despesas de frete de produtos destinados à venda entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

Fl. 4 do Acórdão n.º 3301-007.009 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.723937/2018-92

Relatório

Trata-se de auto de infração de fls. 02-31 para constituição de crédito tributário de PIS, na monta de R\$ 31.244.428,93 e COFINS R\$ 143.913.735,80, submetidas ao regime não cumulativo, para os períodos de apuração entre 31/05/2013 e 31/12/2014.

Conforme Relatório de Auditoria Fiscal, fls. 33-59, a fiscalização se pautou em respostas às intimações fiscais, demonstrativos e planilhas de cálculo apresentadas pela Contribuinte, além dos arquivos digitais apresentados ao repositório nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22/01/2007:

a) Escrituração Contábil Digital - ECD, conforme disposto na IN RFB nº 1.420/2013;

b) Escrituração Contábil Fiscal – ECF, conforme disposto na IN RFB nº 1.422/2013;

c) Escrituração Fiscal Digital da Contribuições PIS/Pasep e Cofins - EFD-Contribuições, conforme disposto na IN RFB nº 1.252/2012.

A fiscalização afirma que as análises se basearam na verificação dos valores escriturados na contabilidade da empresa, nas contas que compuseram as bases de cálculo, créditos e valores devidos, consideradas as naturezas das contas e os lançamentos, em cotejo com os valores informados nas EFD-Contribuições.

A autoridade administrativa, após procedimento de fiscalização, concluiu por realizar algumas glosas nos créditos e a constituição de débitos, conforme síntese abaixo:

Das acusações fiscais:

1. não inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins de receitas que por sua natureza compõem o seu faturamento, relacionados com descontos recebidos, promoções, campanhas de publicidade, sobras de caixa e etc.:

15. Analisando as planilhas apresentadas pela fiscalizada, constatamos que esta continua não considerando nas suas apurações das bases de cálculo do PIS e da Cofins os resultados das contas que representam faturamentos da empresa, nos termos de que determinam as leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), e suas alterações, conforme abaixo identificadas:

Nº da Conta	Nome da Conta
410137	RECUPERACAO ORDENADOS REPOSITORES
410840	RECUPERACAO DE CUSTOS LOGISTICOS
410845	RECUP.DE DESPESAS-BLOCO DA PARCERIA
421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE
430320	RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS
430322	RECEITAS DE ACORDOS DE NAO DEVOLUCAO
430325	SOBRAS DE CAIXA
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF

16. Essa matéria já foi objeto de tributação, por oportunidade de auditorias anteriores, quando, questionada a respeito, a empresa apresentou suas explicações, que aqui passamos a reproduzir:

a) Resposta apresentada pela empresa em 01/10/2014, referente aos períodos de apuração dos anos de 2010 a 2012 (processos administrativos nº 10480.722794/2015-59 e nº 10480.727412/2015-83).

“Os lançamentos contábeis efetuados nas contas acima mencionadas se referem a descontos recebidos dos fornecedores decorrentes de acordos comerciais (doc. 01) 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. Do ponto de vista econômico, referidos descontos tem o condão de reduzir o custo das mercadorias a serem vendidas.

Do ponto de vista gerencial, o Bompreço contabiliza referidos descontos em cada uma das rubricas mencionadas (promoções, aniversário, novas lojas, publicidade, etc.), para melhor controle das negociações.

Dessa forma, considerando que os descontos (seja de que natureza for - condicional ou incondicional), não se consideram receita do ponto de vista jurídico, apesar de terem sido tratados do ponto de vista contábil (só para fins de controle gerencial); por conseguinte, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.”

17. Nas suas respostas, a Fiscalizada vem informar que as receitas acima relacionadas se referem a bonificações. Exceção feita aos registrados na conta 421302-DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO, para a qual afirma se tratar de desconto financeiro; muito embora, nos históricos dos lançamentos dessa conta, constem a expressão “apropriação de bonificações”.

18. Em relação a conta 430325 – “Sobras de Caixa”, em oportunidade anterior, a empresa alegou que essa conta deveria ser analisada em conjunto com a conta “Quebra de Caixa”, somente devendo ser tributado eventual excesso, ou seja, a diferença positiva entre as sobras e as perdas, quando houver.

(...)

25. As contas aqui relacionadas se referem a valores recebidos pelo Bompreço de entidades consideradas “parceiras” em virtude de entendimentos contratuais (ou não); logo, independente de como formalizem tais entradas de recursos (“receitas de promoção”, “eventos promocionais”, “publicidade”, “enxoval nova loja”, “acordo de

não devolução”, “EITF”, “descontos obtidos - programa pagamento”, “recuperação ordenados repositores”, recuperação de custos logísticos”, “recuperação de despesas blocos de parceria”, etc.), **esses valores constituem efetivas receitas para o negócio da fiscalizada (faturamento)**. (grifei)

26. Particularmente, em relação à conta 421302 - DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO, temos os seguintes esclarecimentos a serem feitos:

(...)

28. No entanto, o que vemos registrado nessa conta 421302 -DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO, se trata de ganhos com a natureza dos chamados descontos comerciais, i.é, receitas de bonificação obtidas por meio de acordos comerciais feitos previamente à operação de compra/venda; e que não eram destacadas no documento fiscal (a fiscalizada registrava a nota fiscal de compra pelo seu valor integral, de forma a compor integralmente a base de cálculo de crédito para o PIS/Cofins). (...)

31. Por seu turno, 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.

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

33. **Também não se trata de descontos incondicionais**, até porque, esses são deduções dos custos das compras que necessariamente devem vir destacados no documento fiscal. E, aqui devemos ressaltar que a Fiscalizada registra a nota fiscal de compra pelo seu valor integral (grifei)

34. Para efeito de apuração do lucro, o registro contábil das compras pelo valor integral é compensado pelo registro dos descontos como receita; entretanto, na apuração dos valores do PIS e da Cofins a Fiscalizada se credita sobre os valores integrais das compras, mas não inclui os valores das correspondentes receitas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

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

2. Glosa de crédito apurado sobre o ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) pago na aquisição de mercadorias:

41. Como é sabido, nas operações de compra e venda com substituição tributária do ICMS, o comprador (substituído tributário), paga antecipadamente o ICMS que será devido na futura operação de venda dessa mercadoria. A retenção e recolhimento deste ICMS ST é de responsabilidade do vendedor (substituto tributário). No entanto, o valor do ICMS ST, pago antecipadamente pelo substituído (e retido/recolhido pelo substituto), não compõe o custo da mercadoria para o comprador (substituído), portanto, não gera crédito do PIS/Cofins na compra, e igualmente, não compõe a receita do vendedor (substituto), não é base de cálculo dos PIS/Cofins na venda.

43. Da mesma forma, o ICMS ST não constitui base de cálculo quando das vendas efetuadas pelo substituto tributário - disciplinamento pacificado desde o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal nº 77, de 23/10/1986, publicado no DOU de 28/10/1986

3. Glosa de créditos apurados sobre despesas com comissões de cartões de crédito e cupons:

59. Na análise das planilhas apresentadas pela empresa, utilizadas para apuração dos valores devidos do PIS e da Cofins, observamos que no período objeto desta fiscalização (05/2013 a 12/2014) a empresa descontou créditos referentes a despesas sobre comissão de cartões de crédito e cupons, registradas na conta nº 420411 - COMISSAO DE CARTOES DE CREDITO E CUPONS. Tais créditos não são admitidos pela legislação de regência dessas Contribuições. (...)

61. Nessa legislação, o desconto de créditos do PIS/Cofins sobre comissão de cartões de crédito e cupons, não se enquadra em nenhuma das situações previstas. Ademais, a empresa exerce a atividade de supermercado; e, no contexto de uma atividade de comercial varejista, não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços.

4. Glosa de créditos apurados sobre despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, não vinculados às operações de vendas:

(...) o direito ao crédito do PIS/Cofins sobre fretes de mercadorias mantidas para revenda está ligado, necessariamente, a uma operação de venda. De sorte que, gastos com fretes para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica não geram direitos a créditos; a menos que se demonstre que tal transferência tenha sido feita para entrega de bem já previamente vendido pela empresa.

Notificada do auto de infração a Recorrente apresentou sua Impugnação, situada em fls. 681-725, para combater todas as acusações, argumentando ainda pela não aplicação da multa, pois nos termos do artigo 142 do CTN a autoridade administrativa não pode aplicar a penalidade, mas sim propor, pugnando ainda pela não incidência dos juros sobre a multa. Ainda, afirma possuir mandado de segurança em trâmite discutindo a não inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Em 30/10/2018 a 4ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão 14-88.907, indeferindo a impugnação, conforme ementa abaixo, fls. 848-870:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2014

DESCONTOS. ACORDOS COMERCIAIS.

Os descontos obtidos em razão de acordos comerciais, não caracterizados como descontos incondicionais, consistem em receitas tributáveis pelas contribuições não cumulativas, independente da forma adotada de seu recebimento e classificação contábil.

SOBRAS DE CAIXA.

As "sobras de caixa" incluem-se na base de cálculo das contribuições pelo seu valor total, sem deduções relativas a eventuais "quebras de caixa".

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os fretes com o transporte entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas.

BASE DE CÁLCULO. ICMS. RE 574706/PR.

A aplicação do RE 574706/PR ao julgamento administrativo de primeira instância depende de manifestação expressa da Procuradoria da Fazenda Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2014

CONEXÃO.

Por serem conexos, aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/12/2014

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

- Quanto aos descontos, sustentou ter natureza de receitas, e como tal devem ser incluídos nas bases de cálculo das contribuições. Receitas são, efetivamente, acréscimos ao patrimônio, mas o patrimônio pode ser tanto acrescido pelo aumento do ativo, sem contrapartida no passivo, como pela redução do passivo, sem contrapartida no ativo;

- A lei diz que receita abrange todos os ingressos classificados como tal na contabilidade, independentemente da sua natureza;

- Sobre se tais receitas são descontos condicionais ou incondicionais, afirmou não ser nenhum dos dois, mas sim receita. Para fins tributários, a mercadoria está sendo vendida pelo valor líquido, e, “maquiado” na forma de desconto, está o ganho previamente obtido em contratos comerciais, nos percentuais que o fornecedor aceita “contribuir”;

- Afirmaram que a Recorrente quer “o melhor dos mundos”: que os valores recebidos através de descontos não sejam tributados (no adquirente, pois no fornecedor o são), mas que os mesmos gerem créditos das contribuições, apurados sobre o valor total da compra;

- Da análise dos contratos, afirmaram que o desconto é composto de diversas parcelas, com características bastante específicas. Exemplo:

PA – Bonificação por Pedido de Compra: Este é o verdadeiro “Pedágio”, ou seja, “Quanto você me dá para se tornar meu fornecedor ??”, e não está vinculado a qualquer quantidade, ou seja, como já dito, pode ser feito naquele ano um pedido, dez, mil, tanto faz, o desconto é o mesmo. Esta parcela, conforme exemplos trazidos pelo contribuinte, é a contabilizada na CONTA “DESCONTOS OBTIDOS – PROGRAMA PAGAMENTO”.

DM – Desconto por Mercadoria Defeituosa/Danificada: Esta é a parcela registrada na CONTA “RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO”, com todas as características de um verdadeiro “prêmio de seguro” (veremos, mais adiante, que ausente de qualquer risco, para o BOMPREGO). Pactua-se, em troca do desconto, que o supermercado compromete-se a não exigir indenização pelo fato de que um item apresentou defeito ou avariou-se (...).

Verbas de Propaganda – Neste caso, o fornecedor tem tanto a opção de contribuir em dinheiro “vivo” ou em percentual, podendo ser sobre o valor de cada nota, sobre todas as lojas, sobre cada loja, sobre cada tipo de loja, podendo, o fornecedor regional indicar determinadas lojas. Esta parcela, nos exemplos trazidos, é registrada na CONTA “RECEITAS DE PROMOÇÕES”.

Verbas de Aniversário e Inaugurações – Mutatis mutandis, vale o mesmo dito para as Verbas de Propaganda.

- Conclui que tais receitas ou são comissões; ou são prêmios; ou são custeio, direto ou indireto, das atividades da Recorrente. Portanto, receita tributável, até porque a Recorrente dá a opção de a contribuição ser em dinheiro “vivo” ou na forma de descontos. Ora, pagamento em dinheiro é custeio (direto) e, se há a opção de sê-lo feito na forma de descontos, estes também o são (somente que de forma indireta).

- Quanto às receitas de “sobras de caixa”, afirmou que as contribuições incidem sobre as receitas, não podendo deduzir as “quebras de caixa”, sob pena de se tornar em incidência sobre o lucro. O montante a ser levado à base de cálculo é o da receita, e as deduções para o cálculo do tributo são estritamente aquelas previstas na legislação de regência;

- Quanto aos créditos apurados sobre o ICMS-ST, sustentaram a impossibilidade de se calcular créditos em razão da própria sistemática da não cumulatividade das contribuições, na medida em que sobre o ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário não incide a Contribuição para o PIS/Pasep nem a Cofins. Assim, se não houve incidência das contribuições na venda, não há que se falar em aproveitamento de créditos por parte do adquirente.

- Quanto à glosa do créditos sobre fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos sustentaram que a legislação prevê apenas o frete na operação de venda como passível de desconto de créditos;

- Quanto aos créditos apurados sobre as taxas referentes às vendas recebidas com cartões de crédito e cupons, afirmaram não haver previsão para o desconto de créditos sobre tais despesas, ainda mais sob a rubrica dos insumos;

- Sustentaram que a Recorrente é empresa comercial, cuja atividade precípua é a revenda de bens. Em relação a tal atividade, na ausência de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviço, não há que se falar em créditos sobre insumos.

Cientificada da r. decisão, a contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário, fls. 883-935, para repisar seus argumentos trazidos em sede de impugnação, conforme síntese abaixo:

Quanto ao débito – apuração das contribuições sobre receitas não oferecidas à tributação

- Desconto não é receita para efeitos jurídicos-tributários, sendo irrelevante a denominação ou classificação contábil;

- Ainda que a classificação contábil fosse relevante, há apenas duas espécies de descontos possíveis: os incondicionais e os condicionais. Em qualquer hipótese, não há repercussão na apuração do PIS e da COFINS.

- Os valores contabilizados nas contas contábeis não se tratam de ingressos de valores. Não há em que se falar em entradas de recursos. Os valores são descontos;

- Para conseguir o preço baixo, negocia melhores condições de compra das mercadorias. No entanto, as condições negociadas com o fornecedor não são acordadas com outro comprador, devendo ser mantido o sigilo;

- Na prática, esses descontos são acertados previamente, antes mesmo das compras, num acordo comercial celebrado por período determinado (normalmente a cada ano), e todas aquisições que seguirem estarão contempladas pelas condições negociadas.

- De fato, o desconto (que reduz o preço de aquisição) é concedido antes mesmo da operação de venda pelo fornecedor, sendo registrado na contabilidade o valor total da operação devido ao fornecedor, registrando-se também, em outra conta, o desconto entabulado;

- Não são ingressos, por isso não são receita. Não se tratam de “valores recebidos” e sim de descontos recebidos do preço da mercadoria para revenda (contabilizados nas contas contábeis autuadas);

- O desconto pode ser comercial (incondicional), que nada mais é do que redutor do preço, ou financeiro (condicional). Em qualquer caso, não é razoável dizer que tais valores se tratam de “entradas de recursos”, nem que se constituem em efetivas receitas;

- A contabilização do desconto tendo como contrapartida contas contábeis de promoções, publicidade, inauguração, enxoval etc., nada disso significa que o fornecedor está financiando a atividade, mediante custeio direto dessas despesas; tampouco a remunerando;

- A contabilidade foi feita desta forma por opção gerencial, para controlar os descontos em contas contábeis diversas, sem que isso retire a sua natureza: desconto;

- Descontos são os redutores de despesa e de custo, e não se qualificam como receitas. Assim, comprova-se que a despeito de ter havido lançamentos a crédito em contas de “desconto” e “receitas”, o fato imputado pela Autoridade Lançadora de que se trataria de receita (“valores recebidos”), em concreto, não ocorreu. O que houve foi a redução do custo de aquisição dos bens. Os lançamentos contábeis decorreram de necessidades gerenciais;

- No caso dos autos, tais descontos não têm condição futura e incerta para aplicação, decorrendo de contrato previamente firmado e pode ser exigido pela Recorrente caso não seja aplicado pelo fornecedor. Embora a nota fiscal, por questões comerciais, seja emitida pelo valor total (ou “de tabela”), não é devido todo aquele valor e o desconto é aplicado tão logo a mercadoria é recebida e registrada – portanto, desconto incondicional, não compondo a base de cálculo das contribuições;

- Se o desconto é contabilizado como redutor das despesas com logística, publicidade e propaganda etc., isso é pura forma, mero controle gerencial da Recorrente. De outro lado, entender que esse desconto é prestação de serviço ou financiamento das atividades-meio da Recorrente, isso é conjectura e não se coaduna com a substância do que verdadeiramente é.

- De fato, o negócio da Recorrente é vender e não prestar serviços. Além disso, a sua atividade é financiada pelo capital dos sócios e pelo lucro e não por financiamento dos fornecedores;

- Não é razoável dizer que o fornecedor está financiando a atividade da Recorrente concedendo desconto “compulsoriamente”, como afirma a DRJ ou que a Recorrente está prestando um serviço ao fornecedor. O fornecedor está, simplesmente, concedendo desconto e a Recorrente é a beneficiária;

- **Salienta que não divulga a marca do fornecedor por divulgar. Divulga, sim, que tem o produto “A”, “B” ou “Z” e que vende a marca “X” e “Y” como estratégia para atrair clientes para sua loja. O objetivo não é promover a marca dos seus fornecedores, mas sim apresentar aos seus potenciais clientes os produtos que tem à sua disposição e chamando-os às compras;**

- **Fosse o objetivo promover a marca do fornecedor, a Recorrente estaria satisfeita de ver o cliente comprar o produto que divulgou na concorrência porque, afinal, o objetivo seria promover a marca do fornecedor;**

- **Da mesma forma, a colocação de um produto em destaque também depende de alguma vantagem. É comum chegar nos supermercados e lá estarem**

expostas promoções. E essas promoções só são possíveis porque a gestão de compras foi eficiente. O objetivo, nesse caso, não é alugar o melhor espaço para o fornecedor; é promover a venda. E só interessa colocar em destaque aquilo que tem alguma vantagem comercial. Portanto, o fornecedor simplesmente concede descontos;

- Ressalta que os lançamentos efetuados nas contas contábeis 410137 - Recuperação Ordenados Repositores, 410840 - Recuperação de Custos Logísticos, 410845 - Recup. de Despesas-Bloco da Parceria, 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 e 430331 - Receitas Não Diferidas EITF, decorrem dos descontos firmados nos “Acordos Comerciais”;

- Caso não se aceitem as hipóteses anteriores, se o desconto for tratado como condicional, argumenta que se trata de desconto financeiro e, portanto, representa uma receita financeira, sujeita à alíquota ZERO para o PIS e para a COFINS no período de apuração autuado;

- Sobre os lançamentos efetuados na conta contábil 441003 “sobras de caixa”, defende equívoco da fiscalização, na medida em que considerou a citada conta de maneira isolada, pois os lançamentos devem ser analisados em conjunto com os valores lançados na conta contábil 441018 (Quebra de Caixa - a conta de despesas da mesma natureza da conta 430325) que se referem tanto a quebras de caixa, a perdas/roubos e desfalques.

- Afirma que tais lançamentos decorrem de diferenças encontradas no fechamento diário dos caixas dos supermercados. É comum no momento do caixa, quando do pagamento, faltar ou sobrar 1 ou 2 centavos de troco na operação de venda;

- Quando ao final do dia a Recorrente efetuou pagamento de troco a menor do que o devido, os valores da diferença são contabilizados na conta sobras de caixa – 430325;

- Quando ao final do dia a Recorrente efetuou pagamentos a maior que o devido, tais valores da diferença juntamente com os valores referentes a perdas, roubos e desfalques são contabilizados na conta contábil 441018;

- Também pode ocorrer de no momento do fechamento do caixa um cupom fiscal não ser contabilizado naquele dia, por não ter sido encontrado, fazendo-se o lançamento a crédito na conta 430325. No dia seguinte, localizado o cupom, este é contabilizado. Tal fato gera uma suposta falta de caixa, que é lançado a crédito na conta 441018, para anular o lançamento anteriormente efetuado na conta 430325;

- Não houve receita auferida e não tributada, porque o excesso sempre o foi. O equívoco, no entanto, decorreu da falta de concepção da operação, o que importou a análise isolada da conta de sobras de caixa, desprezando-se a conta 441018.

Quanto às glosas de créditos

- Faz um arrazoado sobre insumos para atividade comercial, aplicável às três acusações fiscais: “b) ICMS substituição tributária (ICMS-ST) pago na aquisição de mercadorias”, “c) despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa”, e “d) comissão de cartões de crédito e cupons”.

- Argumenta que o STJ se alinhou à doutrina por ocasião do julgamento (sob o rito dos recursos repetitivos) do REsp 1.221.170 / PR, em 22/02/2018, ao firmar a seguinte tese: “O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”;

- Afirma que, embora o precedente tivesse como origem lide envolvendo créditos reclamados por uma indústria, esses critérios de essencialidade e relevância propostos pela Ministra Regina Helena Costa são abrangentes e envolvem não só a indústria, mas, como ela própria propõe, qualquer atividade produtiva (incluindo-se, então, o comércio).

- Logo, independentemente de no STJ a decisão ter tido como parte uma indústria, a lógica que se aplica é a da despesa essencial e relevante para a atividade produtiva, incluindo-se, portanto, o comércio.

- Quanto aos créditos apurados sobre ICMS-ST, afirma que houve a despesa, portanto, passível de apuração de créditos nos termos do § 1º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

- Traça um panorama sobre a substituição tributária do ICMS para afirmar que a retenção do imposto pelo substituto configura mera antecipação do imposto devido pelo substituído na saída. Esta antecipação é feita em caráter definitivo, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN 1.851-4/AL, passando a ser um custo do substituído, ora Recorrente;

- Por conta desta definitividade da cobrança, muitos defendem que o ICMS-ST é outro imposto, diferente de ICMS, com incidência específica, e não mais aquele ICMS que incidiria sobre as futuras vendas do substituído;

- E, nessa condição, não sendo o ICMS-ST tributo recuperável, compõe o custo de aquisição, de forma que deve ser incluído na base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS a ser descontado;

- Afirma não ser aplicável a limitação imposta pelo legislador de aproveitamento de créditos sobre custos e despesas que não sofreram tributação pelas contribuições. Há uma essencial distinção entre não admitir o crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição e não admitir o crédito sobre parcelas do preço de aquisição de bens ou serviços que não tenham sofrido tributação na etapa anterior;

- Ainda que não se admita o raciocínio, o STF, por ocasião do julgamento do RE 574.706 decidiu e fixou tese no sentido de que “O ICMS não compõe a base de

cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”, pode-se concluir que o ICMS-ST, que está inserto no preço de venda, até o limite do ICMS devido na saída, deve ser excluído para efeito de apuração das contribuições. Assim, esse ICMS de venda deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS;

- Quanto às despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, defende a possibilidade de crédito por duas razões: a primeira decorre da própria não-cumulatividade, já que é despesa essencial e relevante para a atividade; a segunda, é que a legislação, também nesse ponto, permite o creditamento.

- Em relação à relevância e à essencialidade, esclarece que se trata de despesa de frete até o ponto de venda. Isto porque, algumas compras são centralizadas no CD e, para a venda, é essencial, então, a realização do frete;

- Sobre os créditos apurados sobre as tarifas de Cartões de Crédito e Cupons, defende a possibilidade dos créditos em razão da relevância da despesa na operação de varejo nos dias atuais, de forma que se mostra evidente o desconto de crédito para efeito da apuração do PIS/COFINS, sob pena de violação à não-cumulatividade;

- Quanto à essencialidade e relevância, importa registrar que por ocasião do julgamento da Apelação Cível nº. 0012352-52.2010.4.03.6100/SP, a hoje Ministra Regina Helena Costa acolhia crédito sobre a aludida parcela de uma empresa comercial justamente por entender essencial e relevante para a atividade;

- Também contesta a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Afirmar que impetrou Mandado de Segurança (nº. 0000555-26.2007.4.05.8300) para ver resguardado seu direito líquido e certo de não ver incluído na base de cálculo do PIS/COFINS a parcela relativa ao ICMS, requerendo a aplicação do entendimento judicial ao presente lançamento, isto é, que seja determinada a revisão do lançamento para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS;

- Sobre a multa, constrói os argumentos a seguir:

- Em relação a aplicação da multa de ofício de 75%, a autoridade lançadora não tem competência para aplicar multa, já que, a teor do art. 142 do CTN, a competência se restringe a “propor a aplicação da penalidade cabível”;

- O Fisco aplica indevidamente a multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, a despeito do disposto nos arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 50, XLVI, da Constituição Federal;

- A aplicação da multa prevista em lei deve se compatibilizar com outros preceitos do ordenamento jurídico, dentre eles a individualização da pena de acordo com a conduta praticada no caso concreto. Isso é o que dispõem os arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 50, XLVI, da Constituição Federal;

- No caso em análise há dúvida razoável, de forma que a situação não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo para tanto;

- Por isso é que é necessária a individualização da pena, em obediência, repise-se, aos princípios da proporcionalidade e da isonomia. E não existindo na Lei 9.430/96 elementos para tanto, essa individualização deve ser feita de acordo com a equidade, devendo ser excluída a responsabilidade (numa espécie de anistia).

É o relatório

Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e será conhecido. Passa-se ao mérito, não sem antes fixar os pontos controvertidos, quais sejam: i) inclusão na base de cálculo das contribuições lançamentos contábeis realizados em contas de receitas, relacionados com descontos de fornecedores; ii) inclusão na base de cálculo das receitas os valores lançados nas contas “sobras de caixa”; iii) glosa de crédito das contribuições apurados sobre ICMS-ST; iv) glosas de crédito das contribuições apurados sobre despesas com tarifas de cartões de crédito nas operações de venda; v) glosas de créditos das contribuições apurados sobre despesas de frete de mercadorias entre estabelecimentos; vi) não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS; vii) não aplicação da multa de ofício.

Inicialmente é preciso destacar o ponto VI da controvérsia acima discriminada, acerca da inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. Esta parte do mérito não será conhecida, em razão de a Recorrente ter impetrado um Mandado de Segurança (nº 0000555-26.2007.4.05.8300) específico para a discussão desta controvérsia.

Como este ponto da lide foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, houve desistência da esfera administrativa, não podendo ser analisado, conforme enunciado da Súmula nº 01 do CARF:

Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

I) inclusão na base de cálculo das contribuições lançamentos contábeis realizados em contas de receitas, relacionados com descontos de fornecedores

Analisando a contabilidade por meio do SPED, munido de demonstrativos de apuração e de explicações da Recorrente, a fiscalização detectou na contabilidade as seguintes contas de receita:

- 410137 - Recuperação Ordenados Repositores
- 410840 - Recuperação de Custos Logísticos
- 410845 - Recup. de Despesas-Bloco da Parceria
- 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 e –
- 430331 - Receitas Não Diferidas EITF

Nas intimações realizadas, a Recorrente apresentou as respostas a seguir (fl. 37):

421302 – DESC. OBTIDOS PROG P:

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

430312 – RECEITAS DE PROMOÇÕES:

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

430316 – RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE:

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

430320 – RECEITA ENXOVAL NOVAS LOJAS:

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

430322 – RECEITAS ACOR. Ñ DEVO:

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

430326 – RECEITA DE EVENTOS PROMOCIONAIS:

São receitas de bonificações sobre os eventos promocionais.

430331 – RECEITAS NÃO DIFERIDAS:

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

No procedimento de fiscalização, conforme consta do relatório fiscal, a autoridade administrativa concluiu que tais lançamentos, em todas estas contas, constituem efetivas receitas para o negócio da fiscalizada (faturamento), apesar de em alguns casos serem denominadas de descontos ou bonificações, pois decorrentes de acordos comerciais com os fornecedores para promoções, publicidades, devolução de produtos avariados, dentre outros motivos.

Em relação à conta 421302 -DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO, a fiscalização concluiu que se tratam de receitas com a natureza dos chamados descontos comerciais, ou seja, receitas de bonificação obtidas por meio de acordos comerciais feitos previamente à operação de compra/venda.

Apesar da rubrica “descontos”, afirmou que tais descontos não são nem descontos financeiros (ou condicionais), tampouco descontos incondicionais, até porque não vieram informadas nas notas fiscais. São, na verdade, **receitas obtidas em decorrência de acordos comerciais efetuados previamente à operação de compra/venda** que, por sua natureza, são parte efetiva do seu faturamento mensal.

A própria d. DRJ analisou tais contratos comerciais, concluindo que se tratam de financiamento ou “pedágio”, conferidos na forma de descontos ou bonificações, previamente fixados, para participar de campanhas promocionais da Recorrente, promoções em lojas, colocação em gôndolas específicas no ponto de venda, ressarcimento por custos de marketing, dentre outras motivações, concluindo que se tratam de receitas, compondo o faturamento da Recorrente, independentemente de ter sido realizada na via do desconto ou na via da entrega em dinheiro, opção também existente em contrato.

Em seu recurso a Recorrente afirma que desconto não é receita, pois, para ser receita, é preciso haver ingresso de recursos. O desconto, em que pese não informado na nota fiscal, é incondicional, pois previamente acordado, e contabilizado como redutor das despesas com logística, publicidade e propaganda etc., não podendo ser entendido prestação de serviço ou financiamento das atividades-meio da Recorrente, na medida em que o negócio da Recorrente é vender e não prestar serviços.

Afirma que por ser uma varejista, precisa anunciar os produtos que comercializa. O objetivo, portanto, não é divulgar a marca do fornecedor, mas sim apresentar aos seus potenciais clientes os produtos que têm à sua disposição. Da mesma forma, a colocação de um produto em destaque na publicidade ou mesmo no ponto de venda também depende de alguma vantagem. As promoções realizadas com estes produtos só são possíveis porque a gestão de compras foi eficiente, obtendo descontos com o fornecedor.

Portanto, conclui a Recorrente, o objetivo, nesse caso, não é alugar o melhor espaço para o fornecedor, mas promover a venda, núcleo da atividade da Recorrente. E só interessa colocar em destaque aquilo que tem alguma vantagem comercial e, para tanto, o fornecedor simplesmente concede descontos. Afirma que o desconto (que reduz o preço de aquisição) é concedido antes mesmo da operação de venda pelo fornecedor, sendo registrado na contabilidade o valor total da operação devido ao fornecedor, registrando-se também, em outra conta, o desconto entabulado. Portanto, não são ingressos, por isso não são receita. Não se tratam de “valores recebidos” e sim de descontos recebidos do preço da mercadoria para revenda (contabilizados nas contas contábeis autuadas)

Assiste razão à fiscalização, na medida em que estes referidos ganhos, obtidos na via dos descontos, são verdadeiras receitas auferidas pela Recorrente como contraprestação de promoções, campanhas de *marketing*, espaços privilegiados no ponto de venda, dentre outros benefícios.

O fato de o contrato chamar de desconto e a Recorrente argumentar copiosamente ser desconto, condicional ou incondicional, não afasta a sua natureza jurídica de receita. As compras são registradas a débito em estoque e a crédito pelo valor da compra nas contas do passivo relacionadas aos fornecedores, mas o pagamento é realizado com o desconto previsto em contrato. Para contabilizar a operação, credita-se a conta banco por um valor inferior ao descrito na nota fiscal, debita-se a conta de passivo relativa aos fornecedores (pelo valor total) e o “desconto” lançado a crédito em conta de receita.

O desconto incondicional independe de evento futuro e implemento de condição e, em razão disso, faz parte da formação do preço, vindo evidenciado na nota fiscal, seja na forma de redutor de preço, seja na forma de bonificação.

No caso em análise, percebe-se que sobre o total da venda estampada na nota fiscal o fornecedor apura o PIS e a COFINS devido, justamente porque não há desconto incondicional na operação a ser excluído da base de cálculo. Do mesmo modo, a Recorrente apura créditos das contribuições sobre o valor total da nota fiscal. Nesta medida, o desconto recebido é aplicado sobre o valor da operação e compõe as receitas tributadas pela Recorrente.

Apesar de chamar de desconto, de desconto não se trata, mas sim de faturamento, na forma de redutor do passivo, tendo como contraprestação a colocação dos produtos em campanhas de marketing, nas melhores gôndolas no ponto de venda, campanhas de inauguração de lojas e etc.

Estas receitas, para a mesma Recorrente, já foram objeto de autuação fiscal para os períodos de 2010 a 2012 (processos administrativos nº 10480.722794/2015-59 e nº 10480.727412/2015-83), ambos já julgados por este E. Conselho Administrativo, ambos mantendo a acusação fiscal neste ponto, conforme acórdãos 3401-004.011 e 3302-005.319, respectivamente, sob o fundamento de que tais descontos são receitas.

Destaco as razões do voto vencedor proferido no acórdão 3401-004.011, da lavra do ilustre relator Rosaldo Trevisan, que também analisou os contratos, contabilidade e operações da Recorrente, e suas conclusões colaboram com o raciocínio até aqui exposto:

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.

(...) 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. (...) 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 (...)

A situação da incidência das contribuições, veja-se, não difere daquela analisada no Acórdão no 3403002.367, 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 9303003.547), 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 3403001.683, 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.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já enfrentou a matéria e também expressou o entendimento de que os descontos obtidos na forma como a que ocorreu neste caso concreto são receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS. No Acórdão nº 9303003.486, de relatoria do ilustre conselheiro Valcir Gassen, que assim se expressou em seu voto:

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.

(...) 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.

(...) 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.

No mesmo sentido, em outra oportunidade a CSRF também manifestou o mesmo entendimento, conforme Acórdão nº 9303003.547:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

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

O que importa salientar é que se o caso fosse de desconto incondicional como defendido e repisado pela Recorrente, afirmando inclusive que o desconto incondicional não precisa vir como redutor do preço na própria operação e nota fiscal, podendo decorrer de acordo comercial prévio, como o caso, tais valores de descontos não comporiam a base de cálculo dos créditos apurados pela Recorrente, assim como não comporiam a base de cálculo das contribuições devidas pelo fornecedor, na medida em que a própria lei 10.833/2003 e lei 10.637/2002 esclarecem que os descontos incondicionais não compõem a base de cálculo das contribuições.

Assim, se o contribuinte adquire as mercadorias, sob o amparo de nota fiscal na qual consta o valor total da operação, sem quaisquer “descontos” ou “bonificações”, e desconta créditos de PIS/COFINS sobre este mesmo valor, não pode agora pretender considerar que o desconto recebido é incondicional. É preciso haver coerência, ou bem tais valores são “descontos” incondicionais, e assim não seria possível considera-los na base de cálculo do vendedor, e, por consequência, o comprador não poderá descontar créditos sobre tais valores de “descontos”, ou o valor da operação é tal como está, tributado no fornecedor e creditado no adquirente e a natureza de tais “descontos” é de receita.

Pela natureza da operação, à luz da legislação de regência, independente da forma como contabilizadas, o PIS e a COFINS incide sobre receitas. Desta feita, nego provimento ao recurso neste ponto.

Da conta 430325 – Sobras de Caixa

Neste ponto da acusação fiscal, a fiscalização concluiu que os valores lançados na conta “sobras de caixa” são receitas e integram a base de cálculo das contribuições.

No relatório fiscal a autoridade administrativa afirmou que em oportunidade anterior, a empresa alegou que essa conta deveria ser analisada em conjunto com a conta “Quebra de Caixa”, somente devendo ser tributado eventual excesso, ou seja, a diferença positiva entre as sobras e as perdas, quando houver.

No entanto, esse entendimento não é acolhido pela administração tributária, pois a legislação não prevê a exclusão de tais valores da base de cálculo das receitas. Segundo a autoridade fiscal, este raciocínio provocaria a tributação das contribuições sobre o lucro.

A Recorrente reitera o equívoco na apuração, na medida em que os lançamentos efetuados na conta contábil 441003 “sobras de caixa”, devem ser analisados em conjunto com os valores lançados na conta contábil 441018 (Quebra de Caixa - a conta de despesas da mesma natureza da conta 430325) que se referem tanto a quebras de caixa, a perdas/roubos e desfalques.

Afirma que tais lançamentos decorrem de diferenças encontradas no fechamento diário dos caixas dos supermercados, sendo comum que no momento do pagamento, falte ou sobre 1 ou 2 centavos de troco na operação de venda. Se no fechamento do caixa a Recorrente efetuou pagamento de troco a menor do que o devido, os valores da diferença são contabilizados na conta sobras de caixa – 430325, ao revés, caso tenha realizado troco a maior que o devido, tais valores da diferença juntamente com os valores referentes a perdas, roubos e desfalques são contabilizados na conta contábil 441018.

Assiste razão à Recorrente. Conciliar as duas contas na apuração das receitas não se trata, como afirmado pela autoridade administrativa, de permitir a exclusão das despesas (quebras de caixa) das receitas (sobras de caixa). Não se trata de apuração do lucro ou exclusão a da receita.

A apuração das contribuições é mensal e ambas as contas são contas de receita e registram lançamentos de mesma natureza. Contabilmente, os lançamentos poderiam ser realizados todos na mesma conta contábil, pois, reitere-se, registram os mesmos fatos. Caso ao final do período de apuração a conta apresente saldo credor, a Recorrente deverá oferecer à tributação das contribuições.

Desta feita, não se está a excluir despesa da base de cálculo das receitas, mas tão somente realizando a composição dos saldos das contas. O lançamento à débito na conta 441018 (quebra de caixa) deve ser analisado em conjunto com os lançamentos à crédito na conta 430325 (sobras de caixa), pois são lançamentos que registram fatos de mesma natureza e representam a mesma realidade. Caso no somatório das contas o saldo seja credor, haverá receita que deverá ser incluída na base de cálculo das contribuições.

Com isso, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto, para considerar ambas as contas na apuração das receitas, pois os lançamentos registram fatos de mesma natureza, representando tais lançamentos valores que compõem a apuração.

GLOSAS DE CRÉDITO

Antes de passar à análise das glosas de crédito, convém fixar algumas premissas acerca da impossibilidade de empresas comerciais apurar créditos de insumos em suas operações. Isso se mostra necessário na medida em que a Recorrente argumenta que o STJ se alinhou à doutrina por ocasião do julgamento do REsp 1.221.170/PR, ao firmar a seguinte tese: *“O conceito de insumo deve ser aferido a luz dos critérios da essencialidade ou relevância,*

considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”;

Com isso, a Recorrente afirma que, embora o precedente tivesse como origem lide envolvendo créditos reclamados por uma indústria, esses critérios de essencialidade e relevância propostos pela Ministra Regina Helena Costa são abrangentes e envolvem não só a indústria, mas, como ela própria propõe, qualquer atividade produtiva (incluindo-se, então, o comércio). Portanto, se aplica ao comércio o critério da despesa essencial e relevante para a atividade econômica para fins de identificação do que é insumo.

Discordo veementemente.

Apesar de na ementa do referido acórdão constar que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço *para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*, a interpretação da tese fixada não pode ser analisada apenas a partir desta frase da ementa, desconectada da causa e de toda a discussão travada no julgamento.

Do voto do relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que se baseou nos entendimentos já firmados pela Ministra Regina Helena Costa, extrai-se que construiu o raciocínio para o conceito de insumo sempre pautado na produção de um bem ou de um serviço, conforme trecho abaixo:

13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

Da leitura do voto da lavra da Ministra Regina Helena Costa, que declaradamente se fundamenta em decisões da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, é possível perceber que o contexto da essencialidade ou relevância de uma despesa deve sempre ser analisada em relação à imprescindibilidade para a atividade produtiva (leia-se produção de bens) ou para a prestação de serviços, para que possa ser considerado insumo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(...) Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "**Custos Gerais de Fabricação**", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.** (grifei)

A própria decisão do STJ fundamenta-se na jurisprudência do CARF que, pelo que consta, nunca admitiu a existência de insumos para atividades comerciais.

Já o Ministro Mauro Campbell Marques, acrescenta um critério que denomina de "teste de subtração", assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao **processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do **produto**.

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do **critério da relevância** (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do **critério da essencialidade** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no **critério da pertinência** está (somente os trechos grifados) "**a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes**" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade

"pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

Trata-se o insumo, portanto, de uma despesa incorrida para a aquisição de um bem ou de um serviço essencial ou relevante **para** a produção ou **para** a prestação de serviço, não se incluindo aí uma essencialidade **para** o comércio. Veja que são despesas "na" produção/prestação de serviços, o que afasta também a consideração como insumo quaisquer outras despesas ou encargos incorridos, como publicidade, já que esta despesa não é incorrida NA produção ou NA prestação de um serviço. E nem poderia ser diferente, na medida em que o comércio nada produz, apenas compra para revenda a produção de outrem. Ou se produz um serviço ou se produz um produto, assim é possível verificar quais foram os insumos desta produção.

Este é o teor do quanto previsto no artigo 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ao estabelecer que os créditos serão apurados sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou **fabricação de bens ou produtos** destinados à venda.

Pode-se indagar se isso impede a não cumulatividade para as empresas que desenvolvem atividades de comércio. A resposta é negativa. Isso porque comércio não tem insumo. Nada produz e nem presta serviço, apenas compra para revender, daí porque existe a previsão do artigo 3º, I das mesmas leis, permitindo a apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda, aplicando-se neste ponto a não cumulatividade.

Ainda, de acordo com os demais incisos, comerciante pode apurar créditos sobre despesas de aluguel de máquinas e edificações, energia elétrica, fretes nas operações de venda, dentre outras, todas com tratamento específico na legislação, mas fora do conceito de insumos.

Feitas estas considerações, passo a analisar as glosas.

Glosas de créditos apurados sobre o ICMS-ST destacado nas notas de compra

Neste ponto, a Recorrente apurou crédito sobre o ICMS retido por substituição tributária, destacado pelos fornecedores, nas compras de mercadorias para revenda. Para a fiscalização a inclusão do ICMS-ST na base de cálculo dos créditos é indevida, na medida em que o valor do ICMS-ST retido pelo substituto não compõe o custo da mercadoria para o comprador (substituído), portanto, não gera crédito do PIS/Cofins na compra, e igualmente, não compõe a receita do vendedor (substituto), não é base de cálculo dos PIS/Cofins na venda.

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. Como a incidência do ICMS por substituição é definitiva, o tributo não é recuperável, compondo o custo de aquisição, de forma que deve ser incluído na base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS a ser descontado.

Entretanto, correta a autuação fiscal neste ponto, não sendo possível a apuração dos créditos sobre o montante de ICMS-ST retido nas operações de compra. Isso porque o ICMS retido por conta da substituição tributária é destacado do valor da operação, isso é, calculado por fora do preço, representando o ICMS que incidiria em futura e provável operação de circulação de mercadoria a ser realizada pelo substituído.

Assim, o fornecedor é mero responsável tributário e recolhe em nome do substituído, real contribuinte de um tributo que seria por ele devido em operação futura. Sendo assim, não é custo de compra para o substituído, na medida em que representa o ICMS devido por conta de seu faturamento. Não é porque o recolhimento foi antecipado, restando-se na fonte nas operações de compra, que o imposto passou a ser custo das compras, tanto é assim que, sob o ponto de vista do fornecedor, o ICMS-ST retido não é receita, não compondo as bases de cálculo das contribuições.

É justamente em razão disso que a Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, estabelece que não se inclui na receita bruta o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário:

§ 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.

O ICMS-ST destacado nas operações de circulação de mercadorias, assim, não representa receita bruta. Esta também é a previsão do artigo 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Do mesmo modo, no regime não cumulativo, estes valores também estão fora do âmbito de incidência das contribuições, conforme disposto no artigo 1º, § 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com efeito, como a parcela destacada à título de ICMS substituição tributária não deve compor o valor da operação, sendo calculado por fora do preço, sendo dele destacado, sobre referida parcela não incidu nem PIS e nem COFINS, pois, como dito, o ICMS-ST não integra a receita bruta. Sobre esta parcela, portanto, não pode ser apurado crédito das contribuições, nos termos do artigo 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Posto isso, é de rigor a manutenção das glosas.

Glosas de crédito apurados sobre tarifas de cartão de crédito nas operações de venda

Neste ponto, a Recorrente argumenta a possibilidade de apuração de créditos apurados sobre as tarifas de Cartões de Crédito e Cupons, em razão da relevância da despesa na operação de varejo nos dias atuais, de forma que se mostra evidente o desconto de crédito para efeito da apuração do PIS/COFINS, sob pena de violação à não-cumulatividade

Não merece prosperar os argumentos da Recorrente pois, conforme exposição adrede, para atividades comerciais não há insumos, não sendo possível apuração de créditos sobre despesas a partir de critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica, tendo em vista que a “atividade econômica” dever ser de produção de bens ou de prestação de serviços.

Frise-se, é inaplicável o art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 para as atividades de comércio, sendo inaplicável a análise de essencialidade ou relevância de uma despesa a fim de verificar se pode ser considerada insumo da atividade comercial.

Deve-se manter as glosas e negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Glosa de créditos apurados sobre despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, não vinculados às operações de vendas

A Recorrente apurou créditos sobre despesas que incorreu nos fretes para o transporte de mercadorias adquiridas para revenda para os centros de distribuição e para as diversas lojas da Recorrente.

A fiscalização entendeu por glosar tais crédito, tendo em vista que o art. 3º, IX das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas admite créditos sobre fretes nas operações de venda, desde que incorridos pelo vendedor.

Em sua defesa, a Recorrente constrói argumentos ora defendendo a possibilidade dos créditos como insumos, por novamente aventar a discussão de essencialidade e relevância, ora como fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.

O entendimento desta colenda turma é reiterado no sentido de que as despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como os fretes de produtos entre centro de distribuição e lojas dos supermercados, ainda que não tenha uma operação de venda já pactuada, é passível de apuração de crédito das contribuições de crédito com fulcro no disposto no artigo 3º, IX, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (não é insumo), na medida em que, em que pese não seja um frete numa operação de venda, o produto é transportado para viabilizar a venda.

Portanto, deve-se reverter as glosas de crédito apurados sobre despesas de frete entre estabelecimentos, dando-se provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Da impossibilidade de aplicação dos juros

A Recorrente defende a impossibilidade de aplicação da multa de ofício de 75% definida no artigo 44, I da Lei 9.430/1996, argumentando que a autoridade lançadora não tem competência para aplicar multa, já que, a teor do art. 142 do CTN, ao realizar o lançamento, a autoridade administrativa deve “propor a aplicação da penalidade cabível”;

Assim, a Recorrente argumenta que o Fisco aplica indevidamente a multa a despeito do disposto nos arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, XLVI, da Constituição Federal, pois a aplicação da multa prevista em lei deve se compatibilizar com outros preceitos do ordenamento jurídico, dentre eles a individualização da pena de acordo com a conduta praticada no caso concreto e a equidade, devendo ser relevada em caso de dúvida.

Na seara tributária, penso que a dosimetria da pena **poderia** ser estipulada de acordo com o caso concreto, analisando-se as circunstâncias da infração, reincidência do agente, condições atenuantes e agravantes, assim como na esfera penal, aplicando-se uma penalidade adequada pelo julgador, segundo os parâmetros legais. Mas para tanto seria necessário que a lei previsse tal mecanismo.

No entanto, a sanção tributária não passa por tais critérios, sendo fixada na lei e aplicada pela autoridade administrativa. Quando o artigo 142, CTN diz que a autoridade administrativa irá “propor” a aplicação da penalidade cabível, está dizendo que a autoridade deve aplicar a penalidade, já que sua atividade é vinculada. Com isso, o que se quer dizer é que a autoridade fiscal deve aplicar a sanção prevista em lei, até porque a sanção integra o crédito tributário constituído pela autoridade lançadora.

Não se nega que é possível, em matéria tributária, afastar penalidades em casos de dúvida (art. 112, CTN) ou mesmo por questões de equidade (art. 108, § 2º, CTN), mas a autoridade competente para o desempenho desta tarefa é a autoridade julgadora e não a lançadora. Porém, não se vislumbra no caso concreto nenhuma dúvida sobre a interpretação da sanção tributária em apreço, nem mesmo condições de equidade para o afastamento da multa.

Mantém-se a multa, nega-se provimento.

Conclusão

Isto posto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e da parte conhecida dar parcial provimento, apenas para considerar na apuração das receitas tanto os lançamentos da conta “sobras de caixa” quanto da conta “quebras de caixa”, pois se tratam de lançamentos de mesma natureza. Ainda, revertem-se as glosas de crédito sobre despesas de frete de produtos destinados à venda entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, mantendo-se todas as demais glosas, a saber: i) crédito sobre ICMS-ST e ii) crédito sobre tarifas de cartões de crédito.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior