



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

Processo nº 10580.725551/2011-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-002.367 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2013
Matéria PIS E COFINS
Recorrente BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS DE CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL.

Os descontos de caráter contraprestacional não são considerados descontos incondicionais, e compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP.

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

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

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA.

A multa de ofício referida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não possui natureza confiscatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto à exclusão das

bonificações da base de cálculo da contribuição, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz; b) por maioria de votos, dar provimento para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que votou por não conhecer do recurso nesta parte; e negar provimento quanto à exclusão do rateio das despesas de propaganda da base de cálculo da contribuição, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti. O Conselheiro Ivan Allegretti apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranchesí Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente sobre Auto de Infração (fls. 2 a 16¹) lavrado em 25/05/2011 contra a recorrente, para exigência da Contribuição para o PIS/PASEP (referente aos períodos de 03/2007 a 12/2007) e da COFINS (períodos de 04/2007 a 12/2007), na sistemática da não cumulatividade, em decorrência de insuficiência de recolhimento, acrescidas de juros de mora e multa de ofício (75%), nos valores consolidados de R\$ 4.972.141,13 (Contribuição para o PIS/PASEP) e de R\$ 22.772.445,08 (COFINS).

No Relatório Fiscal anexo à autuação (fls. 20 a 34), narra-se que não foram oferecidos à tributação valores consideráveis de receita operacional sob a alegação de tratarem-se de descontos financeiros e recuperação de custos (fato que não se comprova na análise detida da contabilidade e do contrato padrão de “acordo comercial” assinado com fornecedores) e que foi constatada exclusão do ICMS sobre vendas da base de cálculo das contribuições objeto do procedimento em decorrência de decisão judicial. Tais irregularidades ensejaram o lançamento das contribuições sobre:

- (a) receitas indevidamente tributadas à alíquota zero, equivocadamente entendidas pela recorrente como receitas financeiras (contas: receitas de promoções, receita de promoção e publicidade, receita de enxoval de lojas, receita de acordos de não devolução, receitas de eventos promocionais, e receitas não diferidas EITF). A empresa foi intimada a esclarecer o conteúdo das contas, respondendo que há um “contrato padrão firmado com fornecedores, aplicando sobre as operações de compras de mercadorias o desconto financeiro no pagamento das notas fiscais”. Verificando-se o contrato, percebe-se seu caráter imperativo e unilateral, no qual a recorrente impõe a seus fornecedores uma série de exigências para que possa adquirir seus produtos, e que retira o caráter de

descontos financeiros concedidos por fornecedores, fortalecendo a ideia de prestação de serviços, impostos pela recorrente (do contrato padrão se extrai: “o presente desconto é decorrente de serviços logísticos prestados pelo Bompreço, tais como entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle”). Assim, os valores não são de iniciativa do credor, como um estímulo ao devedor para quitação antecipada do débito (objetivo principal dos descontos financeiros), mas uma imposição do devedor, em troca de prestação de serviços;

- (b) receitas não computadas na base de cálculo, com natureza de receitas operacionais, mas registradas contabilmente como recuperação de custos e de despesas (contas: recuperação ordenado repositores, recuperação despesas com nutrição, recuperação de despesas de aniversário – Hiper BomPreço, recuperação de custos logísticos, recuperação de despesas – Bloco de Parceria, *Year Beginning Meeting – Recuperation*, recuperação de custos *Back Haul*, descontos obtidos – Programa de Pagamento, recuperação de despesas – encontro de clientes BomPreço, e recuperação de despesas – outras operacionais). Prosseguindo na verificação dos citados contratos, não se pode denominar tais receitas de “recuperação de custos”, pois na operação em comento não há qualquer recuperação de custos, pois o recuperador não é efetivamente o responsável pelo custo incorrido e pelo respectivo desembolso. Em verdade, a recorrente desenvolve eventos, pagando as despesas operacionais próprias (e não de seus fornecedores), e entidades consideradas parceiras, por força de entendimentos contratuais ou não, pagam-lhe os valores registrados em tais contas a título de remuneração de tais eventos (novamente se configurando uma receita pela contraprestação de serviço prestado). Como constituem efetivas receitas, tais ingressos devem compor a base de cálculo das contribuições, conforme as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e
- (c) exclusão de ICMS sobre vendas da base de cálculo, em decorrência de medida judicial, a partir de fevereiro de 2007, verificando-se que a recorrente não declara na ficha própria da DCTF os valores devidos relativamente à parcela do ICMS sobre vendas com suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Tendo em vista a possibilidade de reforma da medida judicial, e o fato de não terem sido declarados os débitos em DCTF, foi efetuado o lançamento de tais créditos com suspensão da exigibilidade, a fim de prevenir a decadência (CTN, art. 151, V; e Lei nº 9.430/1996, art. 63).

Cientificada da autuação em 26/05/2011 (fls. 4, 10 e 16), a empresa apresentou impugnação em 27/06/2011 (fls. 13243 a 13265), sustentando, em síntese, que:

- (a) em suas negociações comerciais, a recorrente apresenta a seus fornecedores diversas justificativas para solicitação de descontos, relacionando todos os esforços realizados para aumentar o seu volume de vendas, mas o objeto social da recorrente é o comércio varejista e

atacadista de mercadorias (não podendo o fisco presumir a realização de atividade diversa);

- (b) analisando-se atentamente os contratos, vê-se que não há obrigações de fazer impostas pela recorrente, mas de dar (o fornecedor entrega a mercadoria e a recorrente paga);
- (c) tanto não há prestação de serviços que os descontos concedidos à recorrente sempre são percentuais fixos aplicados sobre os valores pagos a seus fornecedores;
- (d) os descontos concedidos por volume de compras e por crescimento de negócios são exemplos típicos de descontos incondicionais (v.g. pague 2 e leve 3);
- (e) os contratos celebrados pela recorrente já revelam que as bases negociais são acordadas no momento da contratação, sendo incontestável, portanto, que os descontos são incondicionais, pois não estão sujeitos a evento futuro e incerto, destacando-se inclusive que o pagamento realizado pela recorrente a seus fornecedores já é feito líquido dos descontos concedidos (como exemplo, colacionam-se dois excertos de contratos - fls. 13249 a 13251);
- (f) como os descontos concedidos à recorrente são incondicionais, não devem ser incluídos nas bases de cálculo das contribuições, conforme determinação expressa das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 1º, § 3º, V, “a”);
- (g) há precedentes do antigo Conselho de Contribuintes no sentido de que as bonificações não se subsumem ao conceito de faturamento, nem ao conceito de receita;
- (h) ainda que a natureza de descontos incondicionais fosse desconsiderada, reconhecendo-se os valores recebidos como prestação de serviços, estes não constituiriam receitas, mas meros reembolsos de despesas (ingressos), e gerariam créditos, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 3º, II);
- (i) a recorrente desenvolve diversas atividades (como propaganda, promoções e eventos, v.g. “Year Beginning Meeting”, “Bloco da Parceria” e “Aniversário Hiper Bompreço”) para manter o sucesso de seu empreendimento, e é certo que esses investimentos também são de interesse dos fornecedores, vez que propiciam o aumento de vendas de seus produtos;
- (j) assim, o ressarcimento das despesas incorridas pela recorrente é apenas um dos elementos da negociação comercial com seus fornecedores; e
- (k) a multa de ofício aplicada é confiscatória, e deveria, no máximo, ser aplicada a multa de 20% prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Em 06/03/2012 (fls. 16256 a 16264), ocorre o julgamento de primeira instância, no qual se acorda que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/08/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 22/08/2013 por

ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em

26/08/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- (a) o conceito de receita é historicamente amplo (citando-se exemplos de leis que consideram como receita, v.g., as recuperações ou devoluções de custos – Lei nº 4.506/1964, base legal do art. 392 do RIR/1999), e está hoje delimitado, para as contribuições, nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (fundamentos da autuação);
- (b) como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado aumento patrimonial (qualquer aumento no ativo ou diminuição no passivo é contabilmente fator de aumento do patrimônio líquido);
- (c) o argumento de que se trata de mero redutor de custos é falacioso, porque toda receita serve, de uma forma ou de outra, para fazer frente a custos;
- (d) o próprio desconto financeiro, contabilizado pelo comprador como receita, é um exemplo de que nem sempre uma receita tem relação com ingressos positivos de numerário (aliás, a própria recorrente contabilizou parte dos descontos como receitas financeiras sujeitas à alíquota zero, sustentando agora que não são receitas);
- (e) os descontos de que trata o presente processo nada têm de financeiros, e também não constituem meras recuperações de despesas (cita-se como exemplo as despesas de aniversário da recorrente, ou seja, suas despesas, no seu evento, no qual os fornecedores pagam - por meio de descontos - para participar: não se poderia nesse caso falar propriamente em “recuperação de despesas”);
- (f) os descontos também não são incondicionais, como alega a recorrente, pois o desconto incondicional independe de qualquer prática de ato subsequente à compra para fruição do benefício (o que não é o caso dos autos, onde o desconto final depende de eventos futuros);
- (g) os descontos, também conhecidos nesse meio como “pedágios”, cobrados dos fornecedores, qualquer que seja a denominação usada para designá-los, encaixam-se, de fato, no conceito amplo de receita admitido no direito tributário, estando no campo de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS; e
- (h) é legítima a cobrança da multa de ofício estabelecida em lei.

Cientificada da decisão em 23/04/2012 (AR à fl. 16268), a empresa apresenta recurso voluntário em 23/05/2012 (fls. 16270 a 16305), basicamente reiterando a argumentação exposta na impugnação (a respeito do conceito de receita, da exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo das contribuições, de que não há contraprestação de serviços, mas ainda que houvesse, o ingresso seria meramente recuperação de despesas, e de que a multa de ofício é confiscatória), e acrescentando que:

- (a) houve impugnação quanto à exclusão do ICMS sobre vendas da base de cálculo das contribuições na autuação

lavrada sob o processo administrativo nº 10580.725549/2011-41, especificamente para prevenção da decadência em relação à matéria;

- (b) é ingênua a afirmação de que a recorrente impõe os descontos a seus fornecedores, pois estes muitas vezes representam grandes marcas, de abrangência internacional;
- (c) os descontos pactuados nos contratos não representam receita ou acréscimo patrimonial à recorrente, mas sim descontos incondicionais, que não devem ser computados na base de cálculo das contribuições;
- (d) os conceitos históricos de receita apresentados pelo julgador *a quo* não têm relação com o adotado na base de cálculo das contribuições, definida nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- (e) o fato de o desconto não estar refletido na nota fiscal não lhe retira o caráter de incondicional;
- (f) o desconto pode ser incondicional ainda que seu montante seja apurado após a venda das mercadorias para a recorrente (o valor do desconto, mas não ele em si, é incerto);
- (g) a recorrente não presta nenhum tipo de serviço, e a existência de um centro de distribuição ou a elaboração de campanhas de *marketing* não torna a recorrente prestadora de serviços de transporte ou de propaganda; e
- (h) é ilegal a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Da matéria tratada no presente processo

Cabe preliminarmente corrigir um equívoco presente neste autos: no julgamento de primeira instância, registrou-se que não houve impugnação quanto à exclusão do ICMS sobre vendas da base de cálculo das contribuições (assunto que se discute na via judicial), e no Recurso Voluntário alega-se que tal questão foi sim objeto de impugnação (e está sendo tratada) no processo administrativo nº 10580.725549/2011-41.

De fato, no Auto de Infração de fls. 2 a 16 não se constitui nenhum crédito com exigibilidade suspensa, tratando o presente processo tão-somente das demais matérias descritas no Relatório Fiscal anexo à autuação (fls. 20 a 34). A confusão possivelmente derivou da inclusão do tema no Relatório Fiscal (que provavelmente serviu às duas autuações).

Assim, o presente processo trata exclusivamente das glosas referentes a receitas indevidamente tributadas à alíquota zero e a receitas não computadas na base de cálculo das contribuições.

Da delimitação conceitual na matriz legal

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

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

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

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

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

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

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

(...)

V - referentes a:

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

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

“Art. 1º A Contribuição para o 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 tributado à alíquota zero determinadas receitas (*contas: receitas de promoções, ..., cf. relatório*), e de não ter computado outras receitas (*contas: recuperação ordenado repositores, ..., cf. relatório*) na base de cálculo das contribuições (para o PIS/PASEP e COFINS).

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

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

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

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

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

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

Do caráter condicional ou incondicional dos descontos concedidos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da multa de ofício

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

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

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

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

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

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

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

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

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, a recorrente traz em sede de Recurso Voluntário tema não apresentado à instância de primeiro grau: a contrariedade à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Em que pese não constar na autuação tal incidência, é cediço que as autoridades administrativas responsáveis pela execução dos acórdãos têm aplicado juros de mora sobre a multa de ofício, o que tem inclusive ensejado questionamentos a este tribunal.

Assim, por ser questão de ordem, passa-se a tratar do tema, buscando identificar se são ou não devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício aplicada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de

1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito

por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

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

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

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti

No que se refere ao tema em discussão neste recurso, a Fiscalização divide a atuação em duas partes: (a) receitas indevidamente tributadas à alíquota zero e (b) receitas não computadas na base de cálculo.

As receitas indevidamente tributadas à alíquota zero (item 3.41 do Relatório Fiscal) referem-se a valores que o contribuinte qualificou como receitas financeiras, e que são identificadas nas seguintes contas:

Cód. Conta	Nome da Conta
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO E PUBLICIDADE
430320	RECEITA DE ENXOVAL DE LOJAS
430322	RECEITA DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUÇÃO
430326	RECEITAS DE EVENTOS PROMOCIONAIS
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF

A tese da Fiscalização é de que o contribuinte presta serviço para os seus fornecedores, conforme se extrai do seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal:

52 - Analisando-se os contratos, logo de início pode-se observar o caráter imperativo e unilateral do mesmo, em que o Contribuinte impõe aos fornecedores uma série de exigências para que possa adquirir seus produtos, o que se verá no decorrer da análise do referido contrato, e que, de pronto, retira todo o caráter de descontos financeiros concedidos pelos fornecedores, fortalecendo a ideia de prestação de serviços, e, diga-se de passagem, serviços impostos pelo Contribuinte. Aliás, o próprio contrato confere a tais operações o caráter de prestação de serviços conforme se depreende de sua leitura:

"O presente desconto é decorrente de serviços logísticos prestados pelo Bompreço, tais como, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle". (grifou-se)

53 - Na concepção do Contribuinte, conforme esclareceu, toda a gama de serviços por ele prestados, compulsoriamente, aos fornecedores seria desconto financeiro, o que não se coaduna, em hipótese alguma com a definição doutrinária, conforme exposto adiante.

54 - O desconto financeiro tem como objetivo principal estimular o devedor a quitar o débito com antecedência, evitando, dessa forma, transtornos para o credor, tanto no aspecto de "liquidez" quanto no burocrático.

55 - Como se pode notar não é este o caso. Aqui os descontos não são de iniciativa do fornecedor (credor), mas sim imposição do devedor, que por simples conveniência, elege, algumas vezes, como base de cálculo o valor das vendas faturadas pelos fornecedores, muito embora venha se tratar de um pagamento por contraprestação de serviços.

56 - Também não se trata de desconto comercial, pois este nada mais é que o valor destacado na nota ou negociado com o vendedor. (desconto incondicional).

57 - No caso em tela, não se enquadrando tais operações no conceito de desconto financeiro ou de desconto comercial – como já delineado acima – bem como, pela própria natureza e

características das mesmas, configura-se o auferimento de receitas operacionais, devendo, portanto, comporem a base de cálculo das referidas contribuições.

A segunda parte trata das receitas não computadas na base de cálculo (item 3.4.2 do Termo de Verificação), que o contribuinte entende que se trataria de recuperação de custos, tendo a Fiscalização entendido o seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/08/2013 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 22/08/2013 por

ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 26/08/2013 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em

26/08/2013 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 26/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cód. Conta	Nome da Conta
410137	Recuperação Ordenado Repositores
410142	Recuperação Despesas com Nutrição
410715	Recuperação de Despesas de Aniversário – Hiper Bom Preço
410840	Recuperação de Custos Logísticos
410845	Recuperação de Despesas – Bloco da Parceria
410876	Year Beginning Meeting – Recuperation
410879	Recuperação de Custos Back Haul
421302	Descontos Obtidos – Programa de Pagamento
430319	Recuperação de Despesas – Encontro de Clientes Bompreço
430413	Recuperação de Despesas – Outras Operacionais

62 - Conforme já citado, tais valores não constam de forma alguma como receitas de qualquer que seja a espécie, no cálculo do PIS e da Cofins, sob o entendimento de que as transações nelas registradas não passam de mera recuperação de custos e de despesas, conforme se pode perceber da própria intitulação de maioria delas.

63 - Em verdade, cabe observar que o Contribuinte desenvolve eventos, incorrendo e pagando as correspondentes despesas operacionais próprias e não de seus fornecedores; por outro lado, entidades consideradas parceiras, por força de entendimentos contratuais ou não, pagam-lhe valores registrados nas contas acima a título de remuneração de tais eventos. Todavia, o que efetivamente ocorre é que o Contribuinte disponibiliza serviços para seus fornecedores e por eles lhe cobra um determinado valor, caracterizando-se tal operação como de prestação de serviços e não de recuperação de despesas. Logo, na realidade, a operação tem como desdobramento contábil-tributário no Contribuinte uma despesa incorrida em função de eventos e uma receita auferida pela remuneração do serviço prestado.

64 - Independentemente da forma em que se materialize tais entradas de recursos para o Contribuinte, constituem-se em efetivas receitas para o seu negócio, mesmo que haja disposições contratuais transferindo responsabilidades de despesas para seus fornecedores. Portanto, não se enquadrando tais operações no conceito de recuperação de custos e/ou despesas como já delineado acima, bem como, pela própria natureza e características das mesmas, configura-se o auferimento de receitas operacionais, devendo, portanto, comporem a base de cálculo das citadas contribuições.

Nas duas hipóteses, como visto, a Fiscalização entendeu que o contribuinte presta serviços aos seus fornecedores, servindo o valor dos descontos como remuneração de tais serviços.

A DRJ reitera este entendimento, concluindo em relação a ambas as hipóteses que “Os pedágios cobrados dos fornecedores pelas cadeias varejistas, operacionalizados através de descontos nos pagamentos, encaixam-se, de fato, no conceito amplo de receita admitido no direito tributário, estando no campo de incidência da Cofins” (fl. 16256).

O contribuinte, também em relação a ambas as hipóteses, argumenta que não se pode cogitar da incidência de PIS/Cofins pelo fato de que não recebeu valores e que apenas podem configurar “receitas” os ingressos de benefícios econômicos que alteram positivamente o patrimônio líquido da sociedade.

Em relação à segunda hipótese, especificamente, o contribuinte também alega que se trata de recuperação de custos, de modo que, também por esse motivo, não se trataria de uma receita.

A razão de meu pedido de vista foi verificar como se processam concretamente tais operações, em especial, pelo fluxo de recursos na contabilidade.

O contribuinte afirma que não há ingresso de valores, ou seja, que não são realizados pagamentos pelos seus fornecedores para nenhuma prestação de serviço.

A Fiscalização e a DRJ não negam isto, mas acusam que o valor do desconto é usado como pagamento de serviços, mas de que forma?

Se o supermercado deixa de pagar uma parte do preço (desconto), apenas como um atalho – ou seja, ao invés de o supermercado pagar o fornecedor para depois o fornecedor devolver o mesmo valor para o supermercado, então, o supermercado já ficaria desde logo com o valor –, então se poderia dizer, de fato, que haveria uma receita, pois na verdade não existe o desconto. Apenas se usou esta parte do preço, retendo-a, como forma de pagamento pela prestação de serviço.

Mas pode ser que seja diferente.

Parece-me, com efeito, que são dois os panoramas possíveis: ou a mercadoria entra na contabilidade do mercado pelo valor cheio (sem desconto) ou pelo valor do pagamento (com desconto).

Se a contabilidade do contribuinte apropria como custo de aquisição da mercadoria o valor do pagamento (com desconto), isto significa que as rubricas que controlam as duas hipóteses - recuperação de custos e a receita financeira – na verdade são apenas mecanismos de controle da aplicação do ganho econômico que o contribuinte teve por ter adquirido uma mercadoria que, tendo um determinado preço de mercado para o consumidor final, foi adquirida por um preço inferior ao preço de mercado normalmente praticado pelo produtor.

Ou seja, neste caso, a contabilidade faria o controle da mais-valia que o produto porta consigo, que deixou de ser ganho pelo fornecedor, e que o mercado (neste caso o contribuinte) resolveu, ao invés de simplesmente apropriar como um ganho, separar para utilizar para determinados tipos de aplicações, que geram proveito de mercado não apenas para si, mas também para os seus fornecedores.

Neste caso, entendo que não se configura o citado “atalho” (ao invés de pagar e depois receber de volta, o valor fica desde logo com o contribuinte, com pagamento de serviços), não se podendo cogitar de tributar o desconto como se fosse uma receita.

De outro lado, se a contabilidade toma como custo de aquisição da mercadoria o valor sem desconto (valor cheio) e, assim, apropriou-se como despesa dedutível para a dedução do IR também este valor, bem como gerou-se crédito de PIS/Cofins não-cumulativo em relação a este valor de aquisição, então de fato o contribuinte estaria fazendo o referindo “atalho”, pois na verdade apenas deixou de desembolsar um valor que na verdade iria receber de volta.

Note-se que em tal hipótese, como é evidente, o valor da operação para o fornecedor seria a mesma – o valor cheio, sem desconto – de maneira que a sua receita e seu lucro, partindo deste valor cheio, seriam regularmente submetidos a PIS/Cofins e IRPJ e CSLL.

Portanto, a descrição do fluxo contábil ajudaria a resolver isso, mas, tendo em vista que os colegas do colegiado entenderam de antemão que não seria o caso de converter o julgamento de diligência, busca-se, então, outra forma de obter critério para tal decisão.

Processo nº 10580.725551/2011-11
Acórdão n.º **3403-002.367**

S3-C4T3
Fl. 16.339

Verifiquei que o Termo de Verificação Fiscal não detalha, nem de nenhuma forma explica, como funcionam as rubricas em questão, se são contrapartidas de ingressos, ou de que outra forma são tratados na contabilidade.

Diante disso, entendo que não foi demonstrada a efetiva natureza de receita, o que seria indispensável para legitimar o lançamento e, por isso, entendo que deve ser provido o recurso.

Ivan Allegretti