



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

Processo nº 10580.725551/2011-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.548 – 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria PIS E COFINS - AUTOS DE INFRAÇÃO
Recorrentes BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL e BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA. EXCEÇÃO À REGRA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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: 01/03/2007 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS OBTIDOS.

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

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR PARCIALMENTE PROVIDO
RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer os juros sobre multa de ofício e negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento ao recurso da Fazenda Nacional e davam provimento ao recurso do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

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

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pelo contribuinte supra identificado em face de decisão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, cujo acórdão restou ementado da seguinte forma:

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.

Decidiu o Colegiado, (i) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto à exclusão das bonificações da base de cálculo da contribuição, (ii) por maioria de votos, dar provimento para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e (iii) por maioria de votos, negar provimento quanto à exclusão do rateio das despesas de propaganda da base de cálculo da contribuição.

Cientificada, a Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial, devidamente admitido pelo Presidente da Câmara, e requer, preliminarmente, o reconhecimento da ocorrência de preclusão e de supressão de instância quanto ao cancelamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, por se tratar de matéria contestada pelo contribuinte somente em grau de recurso voluntário.

No mérito, requer a PGFN o restabelecimento da incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

Cientificado do acórdão e do recurso especial da PGFN, o contribuinte apresenta contrarrazões, alegando que são inadmissíveis os argumentos da Fazenda Nacional, pois, segundo ele, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício configura matéria de ordem pública, passível de enfrentamento de ofício por parte do Colegiado, não se sustentando as alegações do Recorrente relativamente à ocorrência de preclusão e de supressão de instância.

Além das contrarrazões, o contribuinte interpõe Recurso Especial, também devidamente admitido pelo Presidente da Câmara, sustentando que os descontos negociados com os seus fornecedores, não sujeitos a condições, não representam receita ou acréscimo de patrimônio, tratando-se, em verdade, de redutores de custos de aquisição de mercadorias, não compondo, por conseguinte, as bases de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Em contrarrazões, a PGFN sustenta que os descontos obtidos pelo contribuinte se referem, em verdade, a “pedágios” por ele cobrados de seus fornecedores e operacionalizados por meio de descontos nos pagamentos a esses fornecedores, configurando-se receitas de prestação de serviços.

Segundo a PGFN, "[os] valores cobrados pela autuada aos fornecedores integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois são auferimento de receita, embora não fisicamente, mas por meio de "compensação", já que a base de cálculo no regime não cumulativo *é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.*" (fl. 16.531).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

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

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

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

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

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

I. Preclusão e supressão de instância.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conforme palavras do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

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

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

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

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

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

A par dessa norma geral, para não deixar margem à dúvida, o legislador ordinário, estabeleceu que os créditos decorrentes de penalidades que não forem pagos nos respectivos vencimentos estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que transcrevo abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em suma, tem-se que o crédito tributário, independentemente de se referir a tributo ou a penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

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

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação –

ficará registrado ainda um saldo devedor, incorreto, pois a dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um lançamento a débito daquela conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Note-se que no caso de desconto incondicional, isto é, aquele que já é concedido no momento da celebração do contrato de venda ou prestação de serviço, nada obriga ou recomenda que o adquirente registre a sua obrigação por um valor maior do que, já sabe, irá desembolsar em seu vencimento.

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

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

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

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

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

IV Conclusão.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a exigência dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Processo nº 10580.725551/2011-11
Acórdão n.º **9303-003.548**

CSRF-T3
Fl. 16.559

CÓPIA