



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

Processo nº 13839.001118/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.033 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente NOVA ROGE DISTRIBUIDORA E LOGÍSTICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 30/04/2004 a 30/06/2004

VEDAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. JUROS E MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/04/2004 a 30/06/2004

COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fundamento nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/04/2004 a 30/06/2004

PIS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. INDICAÇÃO EM NOTA FISCAL OU FATURA. EXIGÊNCIA.

Os descontos incondicionais, como parcelas redutoras do valor de venda ou da prestação de serviços, para efeitos fiscais, devem constar expressamente da nota fiscal ou fatura correspondente, conforme preceitua o item 4.2 da IN SRF 51/78, com fundamento nos arts. 96, 100 e 115 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Robson José Bayerl, Tiago Guerra Machado, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lázaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração** para formalização de lançamento de ofício das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes ao período de apuração compreendido entre abril e junho de 2004, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros.

2. Segundo se depreende da **descrição dos fatos e enquadramentos legais** narra a autoridade fiscal que o lançamento decorreu das diferenças constatadas em procedimento de fiscalização entre os valores das contribuições, declarados nas Declarações de Créditos e Tributos Federais (DCTF) e os efetivamente devidos, apurados a partir da escrita contábil, pelo fato de a contribuinte não ter incluído, na base das contribuições, as receitas decorrentes de bonificações.

3. A contribuinte apresentou **impugnação**, na qual argumentou, em síntese, que: **(i)** a bonificação em verbas e mercadorias recebidas de fornecedores se trata de desconto incondicional com respaldo o item 4, alíneas 'a', 'b' e 'c', e nos subitens 4.1 e 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978; e **(ii)** a multa de ofício e os juros têm caráter confiscatório.

4. Em 17/12/2014, a 1ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-55.809**, situado às *fls.* 163 a 168, de relatoria do Auditor-Fiscal José Adão Vitorino de Moraes, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. BONIFICAÇÕES.

A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza, denominação e classificação contábil.

*DIFERENÇAS. DCTF/CONTABILIDADE.
LANÇAMENTO.*

A diferença entre o valor da contribuição declarado na DCTF e o efetivamente devido, apurado com base no faturamento mensal, é passível de lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Data do fato gerador: 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. BONIFICAÇÕES.

A base de cálculo da Cofins com incidência não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza, denominação e classificação contábil.

*DIFERENÇAS. DCTF/CONTABILIDADE.
LANÇAMENTO.*

A diferença entre o valor da contribuição declarado na DCTF e o efetivamente devido, apurado com base no faturamento mensal, é passível de lançamento de ofício.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004 MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

No lançamento de ofício para a constituição e exigência de crédito tributário, é devida a multa punitiva nos termos da legislação tributária então vigente.

A exigência da multa de ofício, no percentual fixado em lei, não configura confisco.

JUROS DE MORA.

Incidem juros moratórios sobre as parcelas do crédito tributário constituído por meio de lançamento de ofício, desde as datas dos vencimentos respectivos de cada parcela, independentemente do motivo da mora.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte interpôs **recurso voluntário**, no qual reiterou e melhor desenvolveu as razões de sua impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais, mas merece ressalva quanto ao conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa de ofício aplicada no percentual de 75%, em conformidade com o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e dos juros de mora sobre o crédito tributário vencido e não pago tempestivamente, em conformidade com o art. 161 do Código Tributário Nacional.

7. As alegações de inconstitucionalidade de leis, como a vedação insculpida no inciso IV do art. 150 da Constituição de 1988, referem-se a matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235/1972:

Decreto nº 70.235/1972 - Art. 26. *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

8. Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula aprovada pela Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010:

Súmula CARF nº 2 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

9. Assim, por incompetência material desta jurisdição administrativa, não conheço o recurso voluntário interposto neste particular.

10. Quanto ao mérito, o único argumento utilizado pela empresa autuada como fundamento para a exclusão das receitas de bonificações da base de cálculo do PIS e da Cofins é aquele que se fundamenta no item 4, alíneas 'a', 'b' e 'c', e nos subitens 4.1 e 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978, que disciplina procedimentos de apuração da receita de vendas e serviços, para tributação das pessoas jurídicas:

Instrução Normativa SRF nº 51, de 03/11/1978 - 4. *A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta da vendas e serviços, diminuídas (a) das vendas canceladas, (b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente e (c) dos impostos incidentes sobre as vendas.*

4.1 - Vendas canceladas correspondentes a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

11. A discussão se restringe à análise, empreendida pela autoridade fiscalizadora, sobre os lançamentos contábeis (todos a crédito) das contas: **(i) Razão 360.005-0 [Bonificação em Verba]**, de abril, maio e junho de 2004, lançadas a débito de conta Banco no Livro Diário, e disposta em conta segregada de "Bonificações em verba" no grupo "Outras receitas não operacionais" na DRE referente ao 2º trimestre de 2004; e **(ii) Razão 338.005-0 [Bonificações Recebidas em Mercadorias]**, abril, maio e junho de 2004, extraídos dos arquivos digitais contábeis, lançadas a débito de conta mercadorias, e disposta em conta segregada de "Bonificações recebidas em mercadorias" no grupo "Outras receitas operacionais" na DRE referente ao 2º trimestre de 2004:

	Bonific em Verba	Bonific em Mercadoria	Total
abril/2004	113.313,28	355.236,26	468.549,54
maio/2004	111.044,79	236.608,88	347.653,67
junho/2004	374.275,66	271.506,70	645.782,36
Total	598.633,73	863.352,14	1.461.985,87

12. Entendeu a autoridade fiscal que as bonificações informadas pela contribuinte e excluídas da base de cálculo das contribuições em apreço corresponderiam às bonificações totais escrituradas. Ainda que se abstraia o argumento de que a **(i) bonificação em verba** (Razão 360.005-0) só seria considerada desconto incondicional se estivesse informada na nota fiscal de venda emitida por fornecedor como redução dos preços praticados, com o qual não comungamos integralmente, constata-se que, no caso, constituem verdadeira **receita recebida e depositada em banco**, como se compreende da análise da descrição dos

fatos e enquadramentos legais e, portanto **devem constar da base de cálculo** do PIS e da Cofins.

13. Por outro lado, no recebimento da (ii) **bonificação em mercadorias**, o lançamento contábil correto é debitar compras/mercadorias em contrapartida a crédito de receita. As mercadorias recebidas devem fazer parte tanto da base de cálculo quanto dos créditos das contribuições PIS e COFINS, não afetando os valores de contribuições apurados. Apenas no momento da venda das mercadorias as receitas correspondentes aumentarão a base Assim, na planilha "**Conciliação Livro de Entradas x Planilha do Contribuinte**" (abril, maio e junho), é possível se obter o comparativo entre os valores que compõem o crédito utilizado pela contribuinte na apuração das contribuições com aqueles escriturados no Livro de Entradas, conforme Códigos Fiscais de Operação:

Conciliação Livro de Entradas x Planilha do contribuinte:**ANO 2004****ABRIL**

Planilha:		Livro Entradas	
merc	10.982.742,27	1.102 Compra para comercialização	361.726,28
		2.102 Compra para comercialização	3.153.118,86
		2.152 Transferencia para comercialização	7.467.897,13
frete	481.600,74	1.353 Aquisição serviço transporte	481.600,74
devoluções	303.278,81	1.202 Devolução de venda de mercadoria	303.278,81
		2.202 Devolução de venda de mercadoria	
Subtotal	11.767.621,82		11.767.621,82
		1.910 Entrada de bonificação ou brinde	1.354,27
		2.910 Entrada de bonificação ou brinde	353.530,29
Subtotal			354.884,56
		1.556 Compra de material para uso/consumo	772,25
		1.905 Entrada de mercadoria para depósito	15.315.069,65
		1.906 Retorno merc remetida depósito	373.442,42
		2.949 Outra entrada merc. Ou serv não espec.	352,00
TOTAL	11.767.621,82		27.812.142,70

MAIO

Planilha:		Livro Entradas	
merc	17.050.696,03	1.102 Compra para comercialização	537.436,97
		2.102 Compra para comercialização	6.404.858,00
		2.152 Transferencia para comercialização	10.106.603,06
frete	436.330,23	1.353 Aquisição serviço transporte	436.330,23
devoluções	338.296,94	1.202 Devolução de venda de mercadoria	317.617,07
		2.202 Devolução de venda de mercadoria	21.679,87
Subtotal	17.826.625,20		17.826.625,20
aliqu. Reduz		1.810 Entrada de bonificação ou brinde	19.775,94
		2.910 Entrada de bonificação ou brinde	216.832,94
Subtotal	0,00		236.608,88
		1.556 Compra de material para uso/consumo	950,95
		1.805 Entrada de mercadoria para depósito	15.183.742,20
		1.808 Retorno merc remetida depósito	246.212,23
TOTAL	17.826.625,20		33.504.039,48

JUNHO

Planilha:		Livro Entradas	
merc	15.826.161,19	1.102 Compra para comercialização	886.970,85
		2.102 Compra para comercialização	7.591.171,68
		2.152 Transferencia para comercialização	10.541.198,58
frete	482.279,87	1.353 Aquisição serviço transporte	482.279,87
devoluções	296.528,36	1.202 Devolução de venda de mercadoria	292.198,81
		2.202 Devolução de venda de mercadoria	4.331,45
Subtotal	16.606.969,42		19.798.150,33
aliqu. Reduz	3.191.180,91	1.810 Entrada de bonificação ou brinde	9.440,60
		2.910 Entrada de bonificação ou brinde	262.066,10
Subtotal	3.191.180,91		271.506,70
		1.556 Compra de material para uso/consumo	598,00
		1.805 Entrada de mercadoria para depósito	12.518.358,30
		1.808 Retorno merc remetida depósito	328.200,71
		2.556 Compra de material para uso/consumo	80.000,00
TOTAL	19.798.150,33		32.996.814,04

14. É possível se constatar, a partir das planilhas acima, que os créditos de mercadorias considerados pela contribuinte não trouxeram embutidas as bonificações recebidas em mercadorias, o que a levou a excluir a receita de bonificações em mercadorias **tanto da base de cálculo quanto dos créditos**, o que, na prática, segundo a lógica da não-cumulatividade, não gera qualquer efeito matemático sobre a apuração do crédito tributário.

15. Diverso é o caso das (i) **bonificações recebidas em verba**, uma vez que, neste caso, não há uma redução dos créditos de mercadorias por conta de um pretenso

desconto: se o tratamento é de verdadeira receita, que não pode ser excluída da base de cálculo sem uma exclusão correspondente dos créditos.

16. Com base neste raciocínio, a fiscalização realizou o cotejo dos valores das contribuições escriturados e declarados pela contribuinte, e os valores apurados no curso do procedimento fiscal a partir da base de cálculo ajustada com o **acréscimo das bonificações recebidas em mercadorias e verba**, e dos créditos ajustados pelas bonificações em mercadorias, de forma a apresentar o valor a ser lançado:

		abril	maio	junho	totais
Base de cálculo: (merc. exceto aliq. Reduz. + bonif)	Mercadorias	19.295.959,69	19.565.463,56	18.819.191,89	57.680.615,14
	Aliq. Reduz.	6.366.036,97	767.790,31	1.693.727,27	8.827.554,55
	Bonific. Merc.	355.236,56	236.608,88	271.506,70	863.352,14
	Bonific. Verba	113.313,28	111.044,79	374.275,66	598.633,73
	Total base:	13.398.472,56	19.145.326,92	17.771.246,98	50.315.046,46
	COFINS	1.018.283,91	1.455.044,85	1.350.614,77	3.823.943,53
	PIS	221.074,80	315.897,89	293.225,58	830.198,27
Créditos	Entradas	11.767.621,82	17.826.525,20	19.798.150,33	49.392.297,35
	Aliq. Reduz.	0,00	0,00	3.191.180,91	
	Bonificações	355.236,56	236.608,88	271.506,70	863.352,14
	Total créditos	12.122.858,38	18.063.134,08	16.878.476,12	47.064.468,58
	cofins	921.337,24	1.372.798,19	1.282.764,19	3.576.899,61
	pis	200.027,16	298.041,71	278.494,86	776.563,73
Valores calculados	COFINS	96.946,68	82.246,66	67.850,59	247.043,92
	PIS	21.047,63	17.856,18	14.730,72	53.634,54
Valores declarados em DCTF	COFINS	0,00	47.046,73	39.405,64	86.452,37
	PIS	19.177,96	16.023,94	8.555,17	43.757,07
Valores a lançar	COFINS	96.946,68	35.199,93	28.444,95	160.591,55
	PIS	1.869,67	1.832,24	6.175,55	9.877,47

Mercadorias conforme códigos contábeis do livro de saídas e planilha do contribuinte.

Compra e venda de produtos com alíquota reduzida conforme informado pelo contribuinte em planilha demonstrativa de cálculo. Bonificações conforme contabilizadas. As bonificações em mercadorias são incluídas nas receitas e nos créditos.

Créditos: conforme códigos fiscais do livro de entradas e informado pelo contribuinte em planilha.

17. De fato, em casos como o presente, deve o intérprete buscar na operação a natureza jurídica de desconto incondicional, esta sim passível de exclusão da base de cálculo das contribuições nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso V, alínea 'a', da Lei nº 10.637/2002, ou seja, se as bonificações de fato configuram mero redutor do preço pago pelos insumos da contribuinte no momento de sua aquisição. Sobre este particular, ademais, a distinção entre o desconto condicional e o incondicional mereceu análise na Solução de Consulta COSIT nº 34, de 21/11/2013, cujo trecho abaixo se transcreve:

*“Os **descontos incondicionais** consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.*”

*Os **descontos condicionais** são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador" - (seleção e grifos nossos).*

18. Acresce-se, porém, a tal requisito de ausência de vinculação a evento futuro e incerto, a exigência de sua expressa indicação em nota fiscal de venda dos bens ou faturas dos serviços, nos termos do item 4.2 da Instrução Normativa SRF nº 51/1978, referida, ademais, na defesa da própria recorrente, o que implica a conclusão pela existência de requisitos cumulativos.

19. A obrigação, ademais, ainda que de caráter acessório ou instrumental, perfaz o requisito do art. 115 do Código Tributário Nacional no sentido de que seu nascedouro deve constar "*na forma da legislação aplicável*", o que compreende as instruções normativas, como atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, na condição de normas complementares, nos termos dos arts. 96 e 100, inciso I da norma codificada de estatutura complementar, o que tem por implicação a pertinência e procedência do lançamento ora questionado.

20. A contribuinte, ademais, tampouco se esforça em produzir prova de suas alegações, e não demonstra, sequer por meio de argumentos, o cumprimento do requisito de que o desconto seja incondicional, o que derruiria mesmo a tese tendente a relativizar a obrigação constante na instrução normativa em referência em virtude de carência probatória. Observe-se ser este, ademais, o limite da cognição do aplicador, uma vez que o Decreto nº 70.235/1972 dispõe, em seus arts. 16 e 17, operando-se, portanto, sobre tais matérias, a preclusão consumativa na esfera administrativa.

21. Tal posicionamento, ademais, foi aquele adotado por esta turma, no Acórdão CARF nº 3401-003.404, proferido em 20/02/2017, de relatoria do Conselheiro Robson José Bayerl, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que apresentou declaração de voto e já não mais integra este colegiado, e Rodolfo Tsuboi. Transcreve-se, abaixo, por pertinente, trecho do voto do relator, posição que se sagrou vencedora por votação da maioria dos integrantes desta turma julgadora:

*"(...) ser considerado "incondicional" pela tão-só ausência de vinculação a evento futuro e incerto; **para efeitos fiscais, mormente perante a legislação tributária federal, a esta condição deve ser agregada outra, consistente na sua expressa indicação em nota fiscal de venda dos bens ou faturas dos serviços**, conforme impõe o item 4.2 da IN SRF nº 51/1978:*

"4.2 Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos."

*Tratam-se (sic), portanto, de **requisitos cumulativos**, não bastando o atendimento de apenas um deles, como parece defender o recorrente.*

A inclusão do desconto incondicional em nota, exigida pelo ato normativo em apreço é claramente obrigação acessória, que, por sua natureza, não exige lei, em sentido estrito, para seu estabelecimento, consoante dispõe o art. 115 do Código Tributário Nacional:

*“Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da **legislação** aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”
(destacado)*

Já o art. 96 do mesmo diploma disciplina que o termo “legislação” compreende “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (destacado)

As normas complementares, por seu turno, são catalogadas no art. 100 do mesmo codex, incluindo-se nessa categoria, por força do inciso I, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, classe a que pertencem as instruções normativas baixadas pela Receita Federal” - (seleção e grifos nossos).

22. Mantenho, coerentemente, o posicionamento adotado naquela oportunidade, e entendo pela procedência do lançamento de ofício ora combalido.

Assim, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator