MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13855.002756/2007-69

Processo nº	13855.002756/2007-69
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-009.424 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de julho de 2021
Recorrente	SEPOL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não questionada em sede de impugnação ou de manifestação de inconformidade.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido especificamente contraditada, sobre a qual a defesa faz alegações genéricas, sem atacar diretamente a questão de fato ou de direito afeta ao objeto discutido.

SELIC. JUROS MORATÓRIOS. ADEQUAÇÃO.

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 SELIC para títulos federais, nos termos da Súmula CARF nº 4.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso a colegiado administrativo apreciar a inconstitucionalidade de leis regularmente inseridas no ordenamento segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, atribuição essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do que dispõe o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA DE OFÍCIO. CONVERSÃO EM MULTA DE MORA.

Ante a ausência de previsão legal, é vedada a conversão da multa de ofício em multa de mora ou a sua redução para dentro do limite de vinte por cento.

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012/

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPOSIÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. NÃO OCORRÊNCIA.

As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, ainda que não registradas na respectiva nota fiscal, não constituem receitas auferidas por quem as recebe desde que comprovado, por outros meios, o cumprimento dos requisitos legais.

ICMS. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO.

Conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal em 15/03/2017 nos autos do RE nº 574.706/PR, o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, e, no mérito, na parte conhecida, por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02, em dar-lhe parcial provimento, para excluir do lançamento os créditos constituídos sobre bonificações, vencidos os conselheiros Gustavo Garcia Dias dos Santos (relator), Luís Felipe de Barros Reche e Ronaldo Souza Dias. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

(documento assinado digitalmente)
Ronaldo Souza Dias - Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)
Gustavo Garcia Dias dos Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)
Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

> Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 2/8 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de janeiro de 2003 a janeiro de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R$1.875.249,09.
>
> O enquadramento legal encontra-se a fls. 4 e 8.

Documento nato-digital

O lançamento foi devido à apuração de diferenças entre os valores da contribuição informados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aqueles informados em sua DIPJ.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 45/76, na qual alegou, em síntese, que a Cofins, por se caracterizar como um tributo indireto, pode ter os valores relativos ao custo de produção e/ou comercialização excluídos de sua base de cálculo,

haja vista que a contribuição incidiria somente sobre o valor agregado ao preço.

Afirma ainda que a cumulatividade da contribuição fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.

Assinala que mesmo sob a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, alguns contribuintes já podiam calcular a Cofins sobre o valor agregado, como as empresas que comercializam veículos usados, as *factorings*, as instituições financeiras e as pessoas jurídicas que realizam operações de câmbio, assim nada justificaria essa diferenciação.

Também alega que o alargamento da base de cálculo da Cofins, previsto no art. 3°, § 1°, da Lei nº 9.718, de 1998, seria inconstitucional, conforme já entendeu o Supremo Tribunal Federal (STF), bem assim o aumento da alíquota, previsto em seu art. 8°, por ferir a isonomia, beneficiando o contribuinte que auferir lucro, que pode compensar um terço do valor da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em detrimento daquele que não aufere lucro e não goza desse beneficio. í

Argumenta que o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) não compõe a base de cálculo da contribuição porquanto também não faz parte do faturamento.

Alega que por se constituir em empresa de distribuição de bebidas, recebe diversas bonificações que são repassadas aos clientes e não causam qualquer impacto econômico ou contábil na impugnante, portanto não se constituem em receita operacional, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, que ora transcreve.

Em relação aos juros moratórios, alega que a taxa do Selic é imprestável para tal utilização, pois tem caráter remuneratório e não moratório, além de ir de encontro ao art. 161 do Código Tributário Nacional.

Quanto à multa, alegou que fere os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da proibição ao confisco e que deveria ser reduzida a 20%, a teor do art. 61, § 2°, da Lei nº 9.430, de 1996.

A DRJ Ribeirão Preto, em sessão realizada em 11/02/2010, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação em acórdão ementado da seguinte maneira (fls. 99/107):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/01/2004

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo da Cofins passou a ser a totalidade das receitas auferidas pela empresa subtraída de algumas exclusões previstas em lei.

Documento nato-digital

> CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.
>
> A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.
>
> JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.
>
> Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, a partir de abril de 1995.
>
> MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.
>
> A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 22/03/2010 (fl. 111), apresentou em 22/04/2010 o recurso voluntário de fls. 225/254, deduzindo os mesmos elementos de defesa da Impugnação, acrescentando tão somente que o auditor fiscal desconsiderou, para o período de 02/2004 a 08/2004, a disposição constante no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, que garante o direito ao crédito presumido apurado com base no estoque de abertura.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche em parte as demais condições de admissibilidade, pelo que é parcialmente conhecido.

Isso porque deixo de conhecer as alegações pertinentes à previsão constante no art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, que garante o direito ao crédito presumido apurado com base no estoque de abertura, em razão de não terem integrado as alegações da impugnação ao lançamento, restando preclusas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Observo, ainda, que referidas alegações fazem alusão a período não compreendido no presente auto de infração, que veicula as infrações cometidas entre 01/2003 e 01/2004, ao passo que as razões de defesa fazem referência ao período de 02/2004 a 08/2004, não detendo pertinência para a controvérsia, razão também pela qual não devem ser conhecidas.

Da incidência não-cumulativa

Em relação ao argumento de que a Cofins deveria, na oportunidade, ser calculada de forma não-cumulativa, lembro que tal sistemática somente teve início em 01/02/2004, a teor do que dispõe o art. 93, I, da Lei nº 10.833, de 2003, devendo a sua apuração ser realizada, até a referida data, pelo regime cumulativo, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 9.718, de 1998. O próprio auto de infração tem como período último o mês de 01/2004, em observância à data de início de produção de efeitos da nova sistemática.

A esse respeito, de acordo com o art. 2º da referida norma, a base de cálculo das contribuições será calculada com base no seu faturamento, somente sendo permitidas as

Documento nato-digital

exclusões dispostas em seu art. 3º, § 2º, com a redação pela MP nº 2158-35, de 2001, dentre as quais não se encontram as pretensões da empresa. Veja-se

> Lei nº 9.718, de 1998
>
> (...)
>
> 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;
>
> II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)
>
> IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Com efeito, de acordo com o que consta no auto de infração, o lançamento fora efetuado com base nas diferenças entre os valores da contribuição informados em DCTF e os valores informados em DIPJ. Durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora intimou a empresa a esclarecer referidas divergências (fl. 9), para o que foi acostada a resposta de fl.11 na qual é consignado "as supostas divergências encontradas são decorrentes da aplicação da legítima não-cumulatividade da COFINS e do PIS", em flagrante desacordo com a legislação então vigente.

Também é oportuno destacar que os argumentos da Recorrente a respeito da necessidade de apuração não cumulativa no período se traduzem, em verdade, em deduções que se amparam diretamente em princípios constitucionais, passando ao largo das expressas disposições legais então vigentes, pelo que, ao fim, questionam, no mínimo indiretamente, a própria constitucionalidade de leis, para o que incidente a Súmula nº 2 deste Conselho, *verbis*:

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

Por essas razões, não acolho tal pretensão.

Da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo e do aumento de alíquota

Nesse ponto, alega a empresa que o alargamento da base de cálculo da Cofins, previsto no art. 3°, § 1°, da Lei nº 9.718, de 1998, seria inconstitucional, conforme já entendeu o

Documento nato-digital

Supremo Tribunal Federal (STF). Também conclui pela inconstitucionalidade do aumento da alíquota previsto em seu art. 8° da referida norma, por ferir a isonomia, beneficiando o contribuinte que auferir lucro, que pode compensar um terço do valor da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em detrimento daquele que não aufere lucro e não goza desse beneficio.

Preliminarmente, recorro uma vez mais à Súmula nº 2 desta Casa para não apreciar as alegações concernentes à inconstitucionalidade do aumento de alíquota promovido pelo art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, já que é defeso a esse colegiado apreciar a inconstitucionalidade de leis regularmente inseridas no ordenamento segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, atribuição essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário, nos termos do mencionado enunciado, já reproduzido.

Até mesmo porque referido dispositivo teve a sua constitucionalidade apreciada em 05/08/2009 pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 527.602/SP, em que ficou assente a validade da referida majoração, nos termos da divergência instaurada a partir do voto condutor do Ministro Marco Aurélio de Mello. Na ocasião, o Tribunal manteve o entendimento que já vinha manifestando, no sentido de reconhecer tão-somente a inconstitucionalidade da expansão da base de cálculo das contribuições, em concordância com o decidido nos RE nº 346.084, nº 358.273, nº 357.950 e nº 390.640, apreciados em 09/11/2005.

Sobre esse último ponto, de fato, como se vê, tem razão a Recorrente quando afirma que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições, promovido pelo parágrafo 1º do art. 3º da lei 9.718/1998, que reconhecia como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Considerando, portanto, este cenário, passo ao exame da única rubrica questionada pela Recorrente em sua defesa, qual seja a bonificação recebida em mercadoria.

Das bonificações em mercadorias

Segundo a Recorrente, por se constituir em empresa de distribuição de bebidas, recebe diversas bonificações em mercadorias, que são repassadas aos clientes e não causam qualquer impacto econômico na sua contabilidade, não devendo ser admitidas como receitas operacionais. Cita julgados do Conselho de Contribuintes, bem como a Solução de Consulta Cosit nº 162, de 2004, em seu favor. Ao fim, conclui que todos os valores do auto de infração que se referem a "outras receitas" - inclusive aqueles decorrentes de bonificação - devem ser excluídos, por indevidos.

De antemão, alerto para o fato de que as razões de defesa ora apreciadas referem-se exclusivamente às bonificações recebidas, de maneira que, em admitidas, redundarão na exclusão tão somente dessas rubricas, não sendo possível excluir todos os valores constantes em "outras receitas" - acaso ali existam rubricas de outras naturezas, como se infere do pedido da Recorrente.

Isso porque não impugnada é a matéria que não tenha sido contraditada pontual e especificamente, sobre a qual a empresa se restrinja a fazer afirmações genéricas, sem atacar

Documento nato-digital

diretamente a questão de fato ou de direito que a afeta, como ocorre na hipótese. Nesse contexto, a empresa pretende estender para os demais valores registrados em "outras receitas" o entendimento a que chegará o colegiado a respeito das bonificações, sem que para isso apresente suas alegações sobre o ponto, o que é vedado pelo art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, considero não impugnados, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, os valores do lançamento incidentes sobre rubricas outras que não as bonificações, as quais aprecio, enfim, na sequência.

De volta à rubrica contestada, creio que as teses conflitantes se amparem, por um lado, na premissa de que o recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução de custo, não se qualificando como receita e, por outro, na ideia de que referidos valores devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, por se traduzirem em doações, em razão do correspondente acréscimo patrimonial sem respectiva contrapartida, e estarem diretamente relacionados com a sua atividade-fim, integrando, assim, a receita bruta operacional da empresa.

A proposição que admite as bonificações como redutor do custo de aquisição se vale, em síntese, das determinações contidas no art. 109 e 110 do CTN, diante das definições expostas no item 10, do CPC nº 30/2012, aprovado pela Deliberação CVM nº 692/2012, e no item 11 do CPC nº 16/2009, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009.

Inicialmente, observo que a disposição contida no item 10 do CPC nº 30/2012, aprovado pela Deliberação CVM nº 692/2012, fundamento desta tese, se direcione e, assim, apenas tenha relevância para o vendedor/fornecedor e não para o adquirente, como aqui ocorre, já que preconiza, em consonância inclusive com o que prevê a legislação tributária (art. 3º, § 2º, I, *in fine*, da Lei nº 9.718/1998 e outros), que os descontos comerciais (*trade discounts*) e as bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador podem ser deduzidos da receita bruta. Veja-se:

> CPC nº 30/2012, aprovado pela Deliberação CVM nº 692/2012
>
> Mensuração da receita
>
> (...)
>
> 10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais (*trade discounts*) e/ou bonificações (*volume rebates*) concedidos pela entidade ao comprador.

Outro ponto interessante é que referido item categoriza os descontos comerciais (*trade discounts*) - ou incondicionais - e as bonificações (*volume rebates*) como espécies distintas de abatimentos (entendido aqui em sentido amplo), pelo que não deve proceder a pretensão de se equiparar indistintamente os institutos, principalmente porque, como veremos adiante, a legislação tributária caracteriza os descontos incondicionais como parcelas a serem excluídas da base de cálculo das contribuições somente se atendidos alguns requisitos, não verificados nas bonificações.

Veja-se que o próprio item 11 do CPC nº 16, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009, abaixo reproduzido, também parâmetro deste entendimento, ao abordar os itens que

Documento nato-digital

devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição, faz menção unicamente aos descontos comerciais, sem mencionar expressamente a bonificação, pelo que, diante da constatação de que para aquele Comitê trata-se de classes distintas, como acima exposto, não se pode concluir prontamente que as bonificações estejam ali inseridas.

> *CPC nº 16, de 2009, aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009*
>
> Custos de aquisição
>
> 11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Alterado pela Revisão CPC 01)

De toda forma, é preciso lembrar que, nesse ponto, para a legislação tributária, os descontos incondicionais ou comerciais são parcelas redutoras do preço de venda tão-somente quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, nos termos do item 4.2 da IN SRF nº 51, de 1978. Esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Por seu turno, os descontos condicionais ou financeiros 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.

Nesse contexto, a bonificação é termo conceituado no campo comercial, estabelecida como a concessão feita pelo vendedor ao comprador, (1) diminuindo o preço da mercadoria - hipótese em que, acaso tenha sido registrada em nota fiscal e não se condicione a evento futuro, será excluída da base de cálculo da contribuição do fornecedor e computada como redutor do custo de aquisição para o adquirente - ou (2) entregando quantidade maior do que a contratada em momento posterior à emissão da nota fiscal.

Assim, o termo "bonificação" tem natureza mais ampla e abrange não só os descontos comerciais (ou incondicionais), desde que atendidos os supracitados requisitos, mas também a hipótese em que, por mera liberalidade do fornecedor, após a emissão da nota fiscal e sem nela serem registrados, os bens são entregues gratuitamente, sem qualquer vinculação com a operação de venda, como forma de estímulo e fidelização entre as partes e alargamento das relações comerciais, em função de um histórico com o cliente e sem qualquer vínculo com evento futuro.

É o que se extrai do Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 editado pela Secretaria da Receita Federal, com meus destaques:

> **Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse**

Documento nato-digital

> **documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80**. Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. **Entretanto, ressalte-se que, se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real**.

Colocado dessa forma, resta evidente que não se trata de descontos incondicionais, já que os referidos valores não foram incluídos na nota fiscal de venda e, como visto, este ponto é requisito indispensável para que sejam assim considerados, nos termos do que dispõe a legislação em vigor. De forma semelhante, não se condicionam a evento futuro, já que os bens são concedidos em bonificação sem que para isso o comprador se comprometa a praticar qualquer ato comissivo ou omissivo, pelo que igualmente não são descontos condicionais.

Ora, se os descontos só podem ser incondicionais ou condicionais e as bonificações recebidas em mercadorias posteriormente à emissão da nota fiscal, não condicionadas a eventos futuros, categoricamente não se enquadram em nenhum dos dois grupos, como acima se atesta, temos que os valores recebidos gratuitamente por mera liberalidade não devem, evidentemente, ser admitidos como descontos (incondicionais ou condicionais) e sim como doações, nos termos do art. 538 do Código Civil:

> Art. 538. Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra.

Nesse contexto, a repercussão tributária de uma doação recebida foi de há muito esclarecida pelo Parecer Normativo CST nº 113, de 29 de dezembro de 1978, tendo concluído aquela coordenação em seu item 3.1 que no instituto o seu beneficiário aufere receita decorrente do simples enriquecimento de seu patrimônio, não implicando para ele qualquer compromisso ou obrigação. Esse entendimento é basicamente calcado no método das partidas dobradas.

Importa dizer que o tema foi abordado de forma semelhante pela ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, designada para o voto vencedor do Acórdão nº 9303-010.247, de 11/03/2020 da 3ª Turma da CSRF, cuja ementa reproduzo parcialmente (grifei):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011
>
> (...)
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.
>
> **Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo**.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Documento nato-digital

> Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011
>
> (...)
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.
>
> **Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.** (...)

No mesmo sentido foi o voto condutor do eminente Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator da tese vencedora no Acórdão nº 9303-010.557, de 11/08/2020, do mesmo colegiado, veja-se (grifei):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004
>
> OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.
>
> **As bonificações em mercadorias entregues pelo vendedor ao comprador, sem vinculação com uma operação de venda, constituem receitas auferidas por quem as recebe**.

Em conclusão, tampouco deve prosperar a alegação de que, entendida dessa forma, a bonificação em mercadorias se converterá em receita tanto do fornecedor (doador) quanto do adquirente (donatário), porquanto se indiscutivelmente é receita deste último, pelo acréscimo em seu patrimônio, certamente não o é do doador, seja porque a operação, isoladamente, não integra a sua receita bruta e, portanto, não tem repercussão tributária, seja porque, sob a sua ótica, se reconhecidamente vinculada às operações comerciais, deve na verdade ser considerada como despesa operacional.

E, finalmente, assevero que, no caso sob exame, as bonificações em mercadorias decorreram do exercício de sua atividade típica (requisito este necessário em relação aos fatos geradores regidos pela Lei n° 9.718, de 1998), razão pela qual ficam caracterizados tais recursos como receita operacional da Recorrente.

Diante do acima exposto, não dou provimento ao recurso nessa parte.

Da não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições

Em relação a esse ponto, argumenta a Recorrente que o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) não compõe a base de cálculo da contribuição porquanto apenas transite pelo seu caixa, já que posteriormente será arrecadado.

Passando ao largo da extensa controvérsia instaurada à volta do tema, importa dizer que o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, finalizado em 15/03/2017, e submetido ao rito de repercussão geral, conforme definido no art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (antigo Código de Processo

Documento nato-digital

Civil), sob a relatoria da Ministra Carmen Lúcia, definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A decisão fora ementada nos seguintes termos:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.
>
> 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.
>
> 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
>
> 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
>
> 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Após a publicação do acórdão do RE nº 574.706/PR em 02/10/2017, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão em foco, nos quais requereu a modulação temporal de seus efeitos e a delimitação de outras questões pendentes, dentre as quais a definição acerca de qual parcela do tributo estadual deve ser excluída da base de cálculo das contribuições: o ICMS destacado na nota ou o ICMS a recolher.

Em sessão de 13/05/2021, o Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15/03/2017, data em que apreciado o RE nº 574.706, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a referida data. Também por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado.

Assim, enquanto não publicado o acórdão que julgou os sobreditos embargos, a PGFN aprovou o Despacho nº 246, de 2021, (DOU de 26/05/2021) a fim de que a Administração Tributária passe a observar, em relação a todos os seus procedimentos, e sem prejuízo de posterior observância do fluxo previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, que: a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS"; b) os efeitos dessa decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até esta data; c) o ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Documento nato-digital

O que se extrai dessa decisão é que, durante a apuração do Pis e Cofins a recolher, tributos cuja base de cálculo é o faturamento mensal, concebido, principalmente, a partir do somatório das operações de venda de bens e serviços, base de cálculo do tributo estadual, o valor do ICMS destacado no documento fiscal de saída não deve ser incluído na base de calculo das contribuições.

Ocorre que o presente auto de infração não advém da falta de recolhimento relativa a operações de saída de bens ou da prestação de serviços pela Recorrente - para o que deveria o respectivo ICMS destacado ser excluído - e sim da indevida inclusão de créditos apurados em inobservância das disposições legais sobre as despesas incorridas pela empresa durante as suas atividades, além das bonificações em mercadorias recebidas, para os quais referido julgado não tem qualquer repercussão econômica.

Nas duas situações, do ponto de vista da Recorrente, não há que se falar em ICMS destacado na nota e, por consequência, de exclusão do valor respectivo da base de cálculo das contribuições, haja vista as aludidas operações não guardarem relação com as operações de saída de bens ou de prestação de serviços e, dessa maneira, não constituírem fato gerador do tributo estadual praticado pela empresa.

Assim, em que pese assista razão à Recorrente quando afirma que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo das contribuições, não há que se falar em exclusão do tributo estadual na hipótese tendo em vista que ele nunca fora incluído, razão pela qual nego provimento ao recurso nesse particular.

Da inadequação da Selic como índice para os juros moratórios

Já no que se se refere à alegação de inadequação da taxa Selic como juros moratórios, este Conselho tem jurisprudência sumulada no enunciado de nº 4 que vai em sentido oposto à tese apresentada, pelo que inviável seu cabimento, veja-se:

> 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Da inconstitucionalidade da multa de ofício

Quanto à arguição de que a multa de ofício aplicada no patamar de 75% atenta contra os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da proibição ao confisco, reitero a incompetência desse colegiado para exercer tal atribuição, incumbência essa reservada aos órgãos do Poder Judiciário, nos termos da Súmula nº 2 deste Conselho.

Assim, diante da expressa previsão contida no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a aplicação da multa de ofício de 75% nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, impossível acomodar a proposição da Recorrente.

Documento nato-digital

Melhor sorte não assiste ao pedido para que seja reduzida a multa de ofício ao patamar de 20%, conforme é previsto no art. 61, § 2°, da Lei nº 9.430, de 1996, primeiro porque a pretensão é *contra legem*, a teor do que expressamente dispõe o sobredito art. 44, I, da lei. Além disso, a limitação de 20% estabelecida no dispositivo apontado pela empresa se direciona à multa moratória prevista no *caput* do mesmo artigo.

Conclusão

Diante de todo o exposto, conheço em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia Dias dos Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Redator designado.

Em que pese o como de costume bem fundado voto do Conselheiro Relator Gustavo Garcia Dias dos Santos, ouso dele discordar, com a devida vênia, pelos motivos a seguir expostos.

A contribuinte se trata de empresa de distribuição de bebidas e recebe bonificações em mercadorias repassadas aos clientes, ponto exclusivo sobre o qual se debruça o corrente voto vencedor, assim entendidas como redutores de custo e, portanto, não passíveis de tratamento como receita.

De fato, a Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, possui entendimento acerca do regime jurídico das "bonificações" em relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, exarado no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982, estendido ao âmbito das contribuições sociais em comento, conforme se verifica no campo de "Perguntas e Respostas" do sítio virtual da Receita Federal do Brasil, cuja aplicação implicaria a cumulação dos requisitos de que os descontos incondicionados devam atender aos requisitos da IN SRF nº51/1978: constar na nota fiscal de venda dos bens e de que não dependam de evento posterior à emissão desse documento.

A ausência do registro das bonificações na nota fiscal não é, por outro lado, impeditivo do reconhecimento da sua natureza de redução de custo, desde que se vislumbre outro documento que comprove o nexo etiológico ou a vinculação entre a bonificação e a aquisição realizada. Tal ocorre justamente porque a exigência do registro da bonificação na nota fiscal se volta a garantir justamente o fato de estar incondicionada a nenhum evento/condição

Documento nato-digital

posterior à operação e que está diretamente vinculada à operação realizada, tratando-se de sua evidenciação em nota condição suficiente para o reconhecimento, mas jamais *sine qua non*.

Neste sentido, diga-se, o entendimento firmado no Acórdão CARF nº 3401-002.11, de relatoria do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, em sessão de 31/01/2013, em conformidade com o trecho abaixo transcrito:

> "(...) não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teve a sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveu o mesmo produto [com ressalvas feitas pela fiscalização quanto às referências dos mesmos, o que, para mim se mostra irrelevante], o mesmo transportador e as mesmas placas dos veículos transportadores. Sob essas condições, portanto, não vejo como elas possam ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas como "descontos incondicionais concedidos", mostrando-se irrelevante, porquanto não fundada em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda e não de um documento em separado desta".

Desta feita, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, constata-se a emissão em mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolvendo o mesmo produto e transportador, não se cogitando de dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas como "descontos incondicionais concedidos". Não se encontra, pois, fundamento legal para o preenchimento do requisito administrativo de que constem da própria nota fiscal de venda, sobretudo quando viável a comprovação, em documento em separado, do atendimento aos requisitos previstos em lei, não havendo notícia nos autos de informação que se preste apta a infirmar as conclusões acima.

Assim, com base nos motivos acima expostos, especificamente quanto a este particular, voto por conhecer e, quanto ao mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para excluir do lançamento os créditos constituídos sobre bonificações.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco – Redator designado

Documento nato-digital