



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

**Processo nº** 16561.720008/2012-12  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-003.419 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2017  
**Matéria** PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS  
**Recorrente** CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

COFINS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

As bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

PIS/PASEP. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

As bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA À TAXA SELIC. LANÇAMENTO. APLICAÇÃO.

A aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios à taxa selic encontra amparo na legislação ordinária, falcendo competência a este conselho administrativo para examinar aventada abusividade destes consecutários ou

mesmo aspectos de sua legalidade e/ou constitucionalidade, consoante Súmulas CARF nºs 2 e 4.

#### JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO.

A multa de ofício, dada a sua natureza de penalidade, pela leitura das disposições do art. 161 do Código Tributário Nacional, não compõe o crédito tributário, para a finalidade de incidir os juros de mora sobre esse consectário, o que se confirma pelo teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96 e arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/02, que limitam sua aplicação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por voto de qualidade, para manter o lançamento em relação às contas 53000000 (bonificações-células), 53100000 (bonificações nacionais), 53100100 (garantido nacional), 53200000 (bonificação margem garantida), 53400000 (inserção comercial), 53400002 (recuperação pay back), e 53900900 (bonificação abertura), vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (b) por unanimidade, para acolher o resultado da diligência, e para manter o lançamento em relação às demais contas; e (c) por maioria, para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Henrique Lemos, no que se refere à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

André Henrique Lemos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

## **Relatório**

Versa este processo sobre lançamento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, período de apuração janeiro/2007 a dezembro/2007, ante a inclusão parcial dos valores registrados nas contas do Grupo 53 (Bonificações) na apuração dos tributos lançados.

Relatou a fiscalização que as contas desse grupo contábil albergam as bonificações recebidas dos respectivos fornecedores pelo posicionamento de mercadorias em locais “estratégicos” nas dependências das lojas (53.000.000 – Bonificações-Células); espaços privilegiados referentes ao posicionamento de mercadorias, pe., ponta de gôndola, ponto extra, etc. (53.100.000 – Bonificações Nacionais); entradas de novos produtos com garantia (para o adquirente) de margem de lucro (53.100.100 – Garantido Nacional); garantia de margens de lucros (do adquirente) a produtos já inseridos nas lojas (53.200.000 – Bonificação Margem Garantida); reposição de produtos deteriorados (53.300.000); divulgação de mercadorias em tablóides e publicidade (53.400.000 – Inserção Comercial); recuperação de bonificações não cobradas em competências anteriores (53.400.002 – Recuperação *Pay Back*); e verba disponibilizada para abertura de novas lojas, reformas de lojas e reembolso de custo com distribuição (53.900.900 - Bonificação Abertura).

Aduz que algumas dessas contas (53.100.000, 53.100.100 e 53.400.000), ainda que referentes a receitas, apresentaram saldos devedores, sendo que os lançamentos a débito se deram em contrapartida da rubrica 70.290.400 – Receita Financeira s/ Bonificação Incondicional (não componente da apuração das contribuições).

Além dessas contas, também foi objeto de autuação os valores lançados a crédito na conta 61.400.300 – Mídia Coop – Repasse Fornecedor, contrapartida de débitos da conta 53.400.000 – Inserção Comercial.

Ciente da autuação, o contribuinte, em impugnação esclareceu que aludidas bonificações teriam origem em descontos previstos em acordos comerciais com os fornecedores e que, posteriormente, eram reclassificados para a conta de receitas financeiras, dada a sua natureza jurídica. Em sua defesa alegou, preliminarmente, a ausência de motivação clara e precisa da autuação e, no mérito, discorreu sobre o conceito de receita para concluir i) que os descontos obtidos, sob forma de bonificações, não se enquadram em tal categoria, por corresponderem a redução de custo de aquisição; ii) que os valores registrados nas contas 53.100.100 (Garantido Nacional) e 70.290.400 (Receitas Financeiras sobre Bonificações Incondicionais) referem-se a descontos incondicionais, com previsão expressa de exclusão da base de cálculo; iii) que os descontos, independente de sua natureza, são receitas financeiras, a teor do art. 373 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), e estão submetidas à alíquota zero (Decreto nº 5.442/05); iv) que a multa de ofício aplicada é abusiva; v) que os juros de mora à taxa SELIC são inaplicáveis aos créditos tributários; e, vi) que não deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ São Paulo I/SP, vislumbrando características de prestação de serviço nos denominados “descontos”, manteve integralmente o lançamento, em decisão assim ementada:

*“BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.*

*Integram a base de cálculo da contribuição receita por conta da prestação de serviço.*

*DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO. 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.*

*FASE LITIGIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.*

*Durante a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, a apresentação de provas é definida pelo disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores.*

*MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.*

*Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário por motivo de falta de pagamento e respectivo percentual determinado expressamente em lei.*

*JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. LEGALIDADE*

*Nos termos da Lei n.º 9.430, de 1996, os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos públicos federais, acumulada mensalmente.”*

Em recurso voluntário asseverou o contribuinte que os descontos/bonificações são percebidos em dinheiro, em conta corrente ou abatimento em nota fiscal; que as bonificações envolvidas na autuação, basicamente, correspondem a garantia de rentabilidade da recorrente, posicionamento dos produtos nas lojas e verba de publicidade cooperada; que houve equívoco da decisão recorrida ao afirmar que os saldos devedores apurados em contas credoras impactaram na apuração dos tributos, porquanto os valores em questão não se sujeitam à incidência das contribuições, haja vista sua natureza financeira; que o auto de infração não colacionou, como fundamento, a tributação dessas verbas como prestação de serviços, mesmo porque não se estaria diante de receita dessa natureza. No mais, reprisou a argumentação da impugnação.

Na sessão de 25/02/2014, através da Resolução nº 3401-000.798, o julgamento foi convertido em diligência para verificar a existência de inconsistências nos registros contábeis havidos nas contas do Grupo 53.

Às efls. 6.354/6.362 consta Relatório Conclusivo de Diligência certificando a existência das aludidas inconsistências.

Às efls. 6.366/6368, manifestação do contribuinte sobre o resultado da diligência.

Na reunião de maio/2016 o processo foi submetido a novo sorteio, devido à renúncia da relatora original.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

A peça recursal preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecida.

Inicialmente, quanto aos reflexos dos saldos devedores havidos em contas credoras, sendo inclusive, em algumas situações, superiores aos créditos registrados, é certo que a diligência constatou a existência de inconsistências nos lançamentos realizados no Grupo 53, como atestam os seguintes excertos do relatório respectivo:

*“12 Verificamos que ocorreu o erro contábil apontado pela empresa. No caso da conta 53.100.100, o total debitado no final de cada mês incorpora valores pertencentes à conta 53.200.000, entre janeiro e maio, e à conta 53.100.000, nos meses de junho a dezembro.*

*13 A título de exemplo, colamos abaixo excerto de lançamentos de julho de 2007 da conta 53.100.100, extraído de planilha elaborada pela autuada, cujo total do mês foi debitado na conta 53.100.000. Em seguida, juntamos amostra retirada do sistema de auditoria da Receita Federal. (...)*

*14 Como se nota, os créditos das bonificações foram anotados na conta 53.100.100, porém o débito ao final do mês foi registrado na conta 53.100.000. (...)*

*15 Equívoco semelhante ocorreu na conta 53.100.000. No mês de junho, valores que deveriam ter sido transferidos dessa conta foram retirados da conta 53.100.100. Entre julho e dezembro, foram realizados débitos que deveriam ter sido efetuados na conta 53.100.100. (...)*

*16 Entre os meses de janeiro e maio, parte dos valores, que deveria ser debitada na conta 53.200.000, foi descontada da conta 51.100.100.”*

Os lançamentos a débito nessas contas tinham como contrapartida a rubrica 70.290.400 (Receita Financeira s/ Bonificação Incondicional), que não foi oferecida à tributação, em razão de sua natureza, de maneira que o debate a seu respeito, nesse momento, confundir-se-ia com o próprio mérito da autuação, que será examinado adiante. Por agora, cumpre-me remeter os ajustes porventura necessários ao lançamento, a partir dos equívocos constatados pela diligência, à fase de liquidação do julgado, uma vez que não há controvérsia sobre a apuração, como infiro da manifestação do recorrente, às efls. 6.366/6368.

Nesse ponto, abro apenas um parêntese para afastar a alegação do reclamante, nessa manifestação, consoante a qual a diligência teria desconsiderado que os lançamentos a débito na conta 53.400.000 (Inserção Comercial) tiveram como contrapartida a conta 61.400.300 (Mídia Cooperada – Repasse Fornecedor), tributada integralmente no auto de infração, o que revelaria duplicidade na base de cálculo.

O minucioso relatório, entretanto, acentua que a movimentação havida entre aquelas rubricas não originou os saldos negativos apresentados, mas sim os registros na conta **patrimonial** 45.340.020 - Propaganda Cooperada N, *verbis*:

*“17 Houve movimentação contábil entre as contas 53.400.000 e 61.400.300, porém não foram esses*

*lançamentos que geraram os valores negativos. Os saldos negativos foram produzidos em razão de débitos cujas contrapartidas deram-se na conta 45.340.020 – Propaganda Cooperada N, que é conta de passivo, não transitando, portanto, pelo resultado. Os lançamentos, em conformidade com informações constantes dos arquivos contábeis da empresa, estão no quadro a seguir:"*

Tendo em conta a individualização de cada lançamento envolvido neste tópico específico, com precisa indicação dos registros, não deve ser admitida a reclamação genérica formulada pelo recorrente, onde não se demonstra cabalmente a alegação de defesa, de maneira que acolho o resultado da diligência e, como destacado alhures, remeto o ajuste do lançamento à liquidação deste julgado.

Outra afirmação recursal que merece ser rebatida é que o auto de infração teria se fundamentado na divergência de valores apurada nas contas de bonificações, sem perscrutar sua real natureza, e, de maneira velada, que a decisão reclamada teria inovado a acusação fiscal, ao afirmar que as bonificações corresponderiam à prestação de serviços.

Nesse sentido, há passagens do Termo de Verificação que, além de questionar o *modus operandi* de transferir parte dos valores das contas de bonificações para conta de receitas financeiras, destacam a peculiaridade destas verbas, vinculadas ao desenvolvimento de campanhas e de materiais publicitários, de modo que a autuação não se embasa apenas em divergências contábeis, mas também, e principalmente, no pretenso caráter contraprestacional destas bonificações.

Na seqüência, adentrando o *meritum causae*, defende o recorrente que as bonificações percebidas não poderiam se caracterizar como prestação de serviços porque não corresponderiam à sua atividade-fim, mas sim atividade-meio destinada à viabilização de seu negócio; que a prestação de serviço corresponderia a um esforço humano empreendido por alguém em favor de outrem, em decorrência de contrato com conteúdo econômico; e, que, nos contratos firmados com os fornecedores, não haveria uma obrigação de fazer ou a remuneração de um trabalho, mas apenas a previsão de concessão de um desconto.

A meu ver, a questão é eminentemente de ponto de vista, eis que os conceitos apresentados são compartilhados, todavia, a conclusão lógica é diametralmente oposta.

Esta atividade-meio, acessória da principal, em minha concepção, compreende atos típicos e inerentes ao objeto social primordial do autuado, qual seja, comercialização de produtos.

A percepção de bonificações vinculadas ao posicionamento de produtos em locais privilegiados das lojas ou das prateleiras, a reposição de produtos deteriorados e a divulgação de mercadorias em encartes promocionais e a publicidade, sem qualquer margem de dúvida, amoldam-se com perfeição ao conceito de prestação de serviço apresentado pelo recorrente, onde há um esforço humano (o posicionamento de produtos nos supermercados, a sua reposição e a publicidade) empreendido por alguém (o recorrente) em favor de outrem (fornecedor) em decorrência de contrato com conteúdo econômico (a bonificação).

Logicamente que estas utilidades fornecidas pelo recorrente, sob forma de trabalho, aproveitam também ao fornecedor, haja vista que o posicionamento de produtos nas gôndolas, como estratégia de *marketing*, acarreta o aumento de suas vendas, da mesma forma que o material publicitário, havendo, em ambas, um ganho comercial mútuo.

Neste caso, como o supermercado arca com este esforço comercial, a bonificação funciona como uma retribuição pelos serviços prestados.

O fato dos contratos firmados intitularem essas verbas como “bonificação” ou “desconto” em nada altera o raciocínio até aqui exposto, ao passo que a sua definição jurídica não é pautada pelo título que se lhe dá, mas pela sua efetiva natureza jurídica, que, nos presentes autos, em meu entendimento, é de prestação de serviço.

A esse respeito há jurisprudência firme da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se extrai dos seguintes julgados:

*“BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES.*

*Os descontos obtidos pelo Contribuinte junto aos fornecedores que não constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS/Cofins não cumulativo.*

*(...)” (Acórdão 9303-003.486, de 25/02/2016, Rel. Cons. Valcir Gassen)*

*“PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA.*

*Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos.*

*PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES.*

*Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas.” (Acórdão 9303-003.515, de 15/03/2016, Rel. Des. Cons. Júlio César Alves Ramos)*

*“PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.*

*As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.” (Acórdão 9303-003.810, de 26/04/2016, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres)*

Por pertinente, trago a lume as razões que alicerçaram o colegiado a acatar o recurso especial da Fazenda Nacional, neste último aresto citado, traduzidos na fundamentação do voto condutor:

*“Quanto à alegação da defesa, segundo a qual haveria fundamentos autônomos na decisão recorrida, não atacados no recurso especial fazendário, entendo-a*

*improcedente, pois não se vislumbra no acórdão vergastado tais fundamentos. Com efeito, somente se*

*afastada a acusação de que os descontos são decorrentes de contraprestação é que se irá discutir se são receita e, somente após, se tais receitas são financeiras ou não. Em suma, os fundamentos têm de ser admitidos todos juntos para que se afaste a tributação, como fez a decisão recorrida. Já para o oposto, isto é, para mantê-la é que basta considerar que há contraprestação, como fez o paradigma. Logo, entendo haver sim a divergência necessária ao conhecimento do recurso.*

*Além de conhecido o recurso deve ser provido, pois as bonificações em discussão sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como decidiu recentemente este Colegiado no Acórdão 9303-0034861, proferido , nos autos do processo 16561.720069/201107.*

*Antes de qualquer consideração é preciso ter em mente que a incidência das contribuições em debate dar-se-á independentemente da denominação ou classificação contábil, basta que reste caracterizado o auferimento de receita. Confira-se o que dizia o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que tinha redação idêntica à do art. 1º da Lei nº 10637, de 2002 (destaques acrescidos):*

*(...)*

*Ou seja, a partir da instituição do regime não-cumulativo, a incidência das contribuições litigiosas independe da discussão normalmente travada quando se discute as parcelas que se submeterão à incidência cumulativa.*

*Deveras, as contribuições serão devidas sobre qualquer receita (inclusive doação), independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços). Basta que haja receita para ocorrer a incidência, ainda que à alíquota zero, como se verifica, por exemplo, com relação às receitas financeiras.*

*(...)*

*Pela descrição da contraprestação a cargo da Contribuinte pode-se assumir que todas as bonificações estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer, a cargo da Contribuinte e que quase todas refletem em um serviço que reverteria em favor do adquirente (propaganda, exposição em local privilegiado, transporte, utilização de sistema informatizado, etc.). (...)"*



Com efeito, prevêm as já mencionadas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, regentes das contribuições em apreço, por intermédio de seu art. 1º, que o faturamento engloba o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

De minha parte, entendo que o conceito de receita lá mencionado melhor se amolda à aceção normalmente admitida em contabilidade, segundo o qual se qualificaria como tal qualquer valor recebido e/ou a receber que aumente os ativos ou reduza os passivos, oriundo do exercício das atividades da pessoa jurídica, podendo ser citados como exemplos as receitas ativas, como vendas, prestação de serviços, juros ativos, receitas com aluguéis, etc., e dentre os valores redutores das obrigações, os descontos obtidos e as variações cambiais ativas verificadas em contas passivas.

Este é o conceito amplo de “receitas” adotado pelo *International accounting Standards Board*<sup>1</sup>, através do *Framework for the preparation and presentation of Financial Statements*<sup>2</sup>.

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 30, assim expõe o conceito de “receita”:

*“A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.”*

Nessa linha intelectual, as receitas com garantia de margem de lucro ao recorrente (contas 53.100.100 e 53.200.000), a divisão dos custos de financiamento nas vendas a prazo (53.900.000) e verbas para abertura de novas lojas e reformas da já existentes, em que pese não embutir uma prestação de serviços, indubitavelmente configuram receita, segundo a tese ora adotada.

Nesta senda, ainda que se tome esta bonificação como um redutor do custo de aquisição, restará configurado o auferimento de receita, sob a ótica deste conceito ampliado, mesmo porque, boa parte destas bonificações é recebida em espécie.

Respeitante à qualificação da bonificação como desconto, logicamente aquelas que não evidenciam contraprestação por serviços, com a devida vênia, entendo-a descabida, haja vista que, pela leitura dos excertos a seguir transcritos, dos contratos firmados entre o recorrente e seus fornecedores, o “desconto” é a designação escolhida para nominar os pagamentos feitos pelos fornecedores, como exigência comercial para negociação com o recorrente, como evidenciado pela seguinte passagem da decisão recorrida:

*“8.3. Ao compulsar os acordos celebrados entre a Contribuinte e seus fornecedores, intitulados CONTRATO PARTICULAR DE COMPROMISSO DE*

<sup>1</sup> Organização internacional sem fins lucrativos responsável pela formulação e validação de pronunciamentos internacionais na área de contabilidade. Consulta em <http://pt.wikipedia.org>, dia 06/03/2015.

<sup>2</sup> Descrição dos conceitos básicos que devem ser respeitados na preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais.

*VERBA DE BONIFICAÇÃO CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. (fls. 96 a 122), verifica-se a existência de cláusulas contratuais similares, que encerram os seguintes termos:*

### *1. DO COMPROMISSO*

*A Empresa [...] reconhece seu compromisso de pagamento das verbas a Título de Bonificação [...] a empresa CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. [...] conforme 'Condições Gerais' descritas neste contrato.*

### *2. DAS CONDIÇÕES GERAIS*

*As verbas devidas por conta de Bonificações pelo fornecedor ao CARREFOUR são referentes às contratações, conforme demonstrativo anexo deste contexto.*

*2.1. Em a base de cálculo ainda não sendo conhecida, o CARREFOUR se compromete a informa-la ao fornecedor antes do vencimento, via correspondência.*

*2.1.2. O percentual '(%)' é aplicável à 'Base de Cálculo' para obtenção do 'Valor' devido ao CARREFOUR pelo Fornecedor.*

*[...]*

### *3. DO PAGAMENTO/COBRANÇA*

*3.1. O valor total das bonificações, designado no item 1 deste contrato, dever ser pago integralmente pelo fornecedor ao CARREFOUR até as datas de Vencimento acordadas para essa modalidade de bonificação através de desconto em duplicata.*

*3.2. Os contratos firmados com forma de pagamento CPFC serão descontados em qualquer duplicata a vencer do fornecedor na data acordada no item 4 – DO VENCIMENTO sem incidência de multa ou juros.”*

Assim, Pela descrição das funções das contas lançadas e dos contratos firmados, claramente se está diante de uma verba de cunho remuneratório paga pelo fornecedor ao adquirente, *in casu*, o recorrente, seja pela prestação de serviços (publicidade, reposição e disposição de produtos), seja como forma de garantir-lhe margens de lucros mínimas ou ainda para equalizar despesas com financiamento de vendas a prazo, por ele realizadas; despesas essas que, ordinariamente, pela teoria comercial, seriam arcadas pelo adquirente das mercadorias, que, entretanto, dada a peculiaridade do setor, é praxe no ramo supermercadista.

Afastada pois a caracterização das bonificações atuadas como “descontos”, prejudicado fica o exame de sua classificação contábil/fiscal como receita de natureza financeira, não se lhes aplicando as regras fiscais específicas, mormente a pretendida alíquota zero.

Concernente à abusividade da multa de ofício aplicada, tem-se que sua inflição está respaldada no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, norma válida e vigente, não cabendo a quaisquer das turmas julgadoras integrantes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF manifestar-se acerca da juridicidade dos diplomas legais em vigor, encontrando-se a matéria devidamente sumulada (*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

Da mesma forma, os juros de mora à taxa SELIC, que encontram previsão no art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96, cujo cabimento aos créditos tributários é matéria da 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.*).

Por derradeiro, relativamente à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício consubstanciada no auto de infração, também não assiste razão ao recorrente.

Com efeito, a teor do já ventilado art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que a utilização da expressão “débitos decorrentes” açambarca os consectários atrelados aos respectivos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento.

Cumpra anotar que, enquanto não estiver constituída através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - decorrente de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide apenas sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela; no entanto, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo tal montante submeter-se à fluência da taxa SELIC.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado exclusivamente para que seja aplicado ao lançamento o resultado da diligência realizada.

Robson José Bayerl

### **Voto Vencedor**

Conselheiro André Henrique Lemos, Relator designado.

Com o devido respeito, ousou divergir do e. relator, no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sustenta a recorrente pela impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores referentes a multa, no lançamento de ofício.

Entendo que não seja possível incidir juros de mora sobre a multa de ofício, pelos fundamentos abaixo expostos.

O E. STJ, em ambas as Turmas que compõem a sua Primeira Seção têm decidido que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual

integra o crédito tributário." (REsp. 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ 4/9/2009 e REsp. 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010).

Este entendimento me chamou a atenção, tendo em vista a orientação jurisprudencial em sentido contrário capitaneada por este E. Tribunal, como p. ex., no Acórdão 3403-002.367.

Entretanto, analisando os referidos precedentes da Corte Superior de Justiça, percebi que os fundamentos objetos daqueles paradigmas, diferem deste E. Tribunal. Lá, basicamente, a discussão cingiu-se nos artigos 113 e 161, ambos do CTN e o que abrangeria a expressão "crédito tributário". Aqui, a discussão vai além disso, como se verificará a seguir, e aqui cabe um pequeno parêntese, certamente pelos motivos abaixo, os Tribunais judiciais também deverão de ser incitados a se manifestarem, ante o inciso IV, §1º, art. 489, do CPC/2015.

Num primeiro olhar, a questão até poderia ser resolvida 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)*

Partindo da mencionada Súmula acima, fica a indagação se a expressão "débitos tributários" abrangeria as penalidades ou somente os tributos. Analisando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, vez que tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Importante consignar o que dispõe o art. 161 do Código Tributário Nacional:

*"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)*

Comungo *in totum* com o e. Conselheiro Rosaldo Trevisan, o qual, em seu voto vencedor, assim destacou no Acórdão 3401-003.035:

*"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abrange 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 o risco 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 as multas aplicadas no lançamento de ofício.”

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a incidência dos juros de mora sobre os valores referentes a multas, na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

André Henrique Lemos