



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720161/2012-40
Recurso De Ofício e Voluntário
Resolução nº 3301-001.219 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2019
Assunto COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS - NATUREZA DAS BONIFICAÇÕES
Recorrentes CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria da 3ª Câmara, para ciência do resultado da diligência à Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem sintetizar os momentos processuais e os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata o presente dos lançamentos de ofício relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins não cumulativa – fls. 1654 a 1674) e ao Programa de Integração Social (PIS não cumulativo – fls. 1675 a 1695) referentes ao ano-calendário de 2008. O **lançamento** das contribuições para os diversos períodos somou R\$ 91.725.912,82 (Cofins) e R\$ 19.914.178,43 (PIS), valores acompanhados de multa de ofício de 75% e juros moratórios, totalizando R\$ 199.950.427,82 e R\$ 43.410.290,22, respectivamente.

A atuada é empresa que atua na exploração do ramo de supermercados, com sede em São Paulo e ampla rede de lojas espalhada pelo Brasil, compreendendo o comércio de gêneros alimentícios em geral e demais mercadorias passíveis de venda nesse tipo de

estabelecimento. Apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real e o PIS e Cofins pela sistemática não cumulativa.

No **Termo de Verificação e Encerramento – PIS e Cofins** (fls. 1616 a 1653) está descrito o procedimento realizado e as conclusões obtidas. Os auditores-fiscais efetuaram a verificação do cumprimento das obrigações relativas ao PIS e a Cofins, intimando a empresa para apresentar a documentos, livros contábeis e explicações pertinentes, prorrogando os prazos de cumprimento quando solicitado. O lançamento fiscal decorreu da não inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins de lançamentos contábeis em contas diversas decorrentes de valores cobrados dos fornecedores, via de regra por meio de redução dos valores efetivamente pagos aos mesmos. O Relatório descreve a forma adotada para operacionalizar os acordos feitos com os fornecedores, procurando sintetizar elementos relevantes dos contratos firmados e a prática operacional.

Por variados motivos, os contratos estabelecem contrapartidas a serem pagas pelos fornecedores à empresa Carrefour Com. e Ind. LTDA, usualmente denominadas “bonificações”. A fiscalização constatou lançamentos contábeis que ocasionaram saldos negativos (devedores) em contas de receitas. O procedimento adotado pela empresa, ainda em conformidade com o Termo, se assemelhou ao de obtenção de um “resultado operacional” das bonificações. Foi constatado que a empresa reduziu a base de cálculo do PIS e Cofins, no grupo correspondente às receitas de bonificações, por meio de lançamentos no fechamento mensal das contas. Valores foram transferidos para contas contábeis não submetidas à tributação, a saber: conta de receitas financeiras (alíquota zero) e conta de despesas (redução do saldo devedor). Foram analisados os contratos com os fornecedores, que estabelecem as obrigações financeiras destes para com a rede supermercadista. A fiscalização discorre sobre a base legal do PIS e Cofins, estabelecida especialmente nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, como o total de receitas auferido, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, constatando a inexistência de fundamento para a exclusão de tais valores da base de cálculo das referidas contribuições. Desse modo, foi refeita a apuração, expurgando os efeitos dos lançamentos contábeis que resultaram em saldo devedor nas contas de receitas e considerando os valores de bonificações das contas que deveriam ser submetidas à tributação.

O contribuinte foi cientificado em 19/12/2012. Em 15/01/2013, foi apresentada impugnação ao lançamento (fls. 1703 a 2473). A impugnante discorre sobre a prática de relacionamento com fornecedores estabelecida no ramo em que atua, no qual, visando atingir objetivos comuns, de exposição, divulgação dos produtos e crescimento das vendas, são feitos acordos comerciais (prática “*trade marketing*”), pelos quais os fornecedores concedem “bonificações” aos supermercados. Explica que não há bonificações em mercadorias. Trata-se de bonificações em dinheiro e bonificações com descontos. Os valores recebidos em dinheiro são submetidos à tributação do PIS e Cofins. No caso das bonificações com descontos, os valores acordados são reduzidos pela empresa nos pagamentos das duplicatas aos fornecedores. Considera que o Fisco tributou os valores sem analisar a natureza das contas em questão.

Contesta o lançamento, em síntese, pelo seguinte:

- As bonificações com desconto não podem ser consideradas “receita”. São, em geral, redutoras dos custos das mercadorias ou do passivo com veículos de comunicação e publicidade. Estão relacionadas à exposição dos produtos (gôndolas, espaços privilegiados), garantia de margem mínima em promoções de venda e a divulgação de materiais publicitários;

Fl. 3 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

- As bonificações com desconto são registradas temporariamente em contas de receita de bonificações e, após, debitadas;

- No caso das bonificações com desconto em geral, houve erro nos lançamentos contábeis durante o ano de 2008. Foi creditada corretamente a conta “70.290.400 –

Receitas Financeiras de Bonificação”, mas o débito deveria ter sido na conta “53.100.100 – Garantido Nacional”. Por isso, restaram saldos devedores nas contas de receita de bonificação (Bonificação Nacional e Bonificação Margem Garantida). Dessa forma, o resultado final das contas de receita de bonificação ficaria inalterado. Não houve lesão ao fisco;

- Na conta Receitas Financeiras de Bonificação foram lançados valores descontados nas duplicatas pagas aos fornecedores. Se tais valores forem entendidos como receita, possuem natureza financeira. As receitas financeiras tiveram a alíquota do PIS e Cofins reduzida a zero pelo Decreto 5.442/05. Os descontos correspondem, em última instância, a reduções nos preços das mercadorias. Caracterizam-se como redutores dos custos de aquisição, não representando acréscimo patrimonial;

- No grupo de contas correspondentes as bonificações com desconto decorrentes de inserção comercial ocorreu algo semelhante. As bonificações são temporariamente registradas na conta de receita “53.400.000 – Inserção Comercial”. Após, é feito o débito e creditada a conta de despesa “61.400.300 – Mídia Cooperativa – Repasse Fornecedores”. O saldo devedor na primeira decorreu de erro, ao ser lançado em duplicidade o débito. Não há efeito fiscal, uma vez que houve correspondente redução de despesa;

- A conta Mídia Cooperativa contém valores de reembolso de despesas de publicidade e propaganda, descontados dos fornecedores nos pagamentos efetuados a eles, como recuperação de custos. Não se trata de ingressos definitivos e portanto, não estão abarcados pelo conceito de receita;

- Alternativamente, se considerados receita, então os correspondentes gastos de publicidade e propaganda poderiam ser considerados créditos na sistemática não-cumulativa. Podem ser caracterizados como insumos, tratando-se de despesas essenciais e necessárias à consecução das atividades da requerente;

- Em ambos os grupos de contas, se mantido o lançamento, houve duplicidade de tributação, uma vez que a base de cálculo contemplou o saldo negativo nas contas de receita, mais a integralidade dos valores nas contas em que ocorreram os respectivos creditamentos.

A empresa protesta, ainda, contra a imposição dos juros pela aplicação da taxa Selic, uma vez que o STJ já tem reconhecido a sua improcedência para fins tributários.

Também questiona a abusividade da multa de ofício aplicada. Por fim, questiona a incidência de juros Selic sobre a multa. Solicita a realização de perícia, indicando Perito e quesitos, que abordam, entre outros, a natureza das contas objeto do lançamento e a existência ou não de duplicidade de imposição tributária no auto de infração. Requer o acolhimento integral da impugnação e a declaração da improcedência da exigência fiscal.

O processo foi distribuído a esta DRJ/POA para apreciação. Constatou-se que a matéria em litígio estava bem delimitada. Entretanto a alegação de duplicidade parcial no lançamento mereceria melhor avaliação. As alegações na impugnação, referenciadas em

Fl. 4 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

documentação contábil, indicavam a possibilidade de existência da reclamada duplicidade, em particular no grupo de contas referenciado como bonificações com descontos em geral (que possuíam contrapartida de receitas em “receitas financeiras de bonificação” – 70.290.400). A empresa apresenta a correspondência entre os valores lançados a crédito na conta 53.100.100 – Garantido Nacional, e o débito de “fechamento” efetuado “por equívoco” na conta 53.100.000.

– Bonificações Nacionais, tendo como consequência o saldo negativo gerado.

Ficou evidenciada a necessidade de verificação adicional, em procedimento de auditoria, de modo a apurar o alegado pela empresa e os valores envolvidos.

A impugnação se submete ao rito do Decreto 70.235/72 (que possui hierarquia de lei), estando revista a realização de diligências ou perícias nos seus arts. 18 e 29. Mais recentemente, o Decreto 7.574/11 também tratou do Processo Administrativo Fiscal, dispondo sobre o assunto em seus arts. 35 a 37. Desse modo, o processo foi remetido em diligência à Unidade jurisdicionante, para (fls. 2479 a 2484):

a) Informar se existem outros lançamentos contábeis nas contas nºs 70.290.400 (Receitas Financ. S/ Bonif. Incondic.) e 61.400.300 (Mídia Coop. – Repasse Fornecedores) que deveriam ser considerados para fins de tributação, ou somente aqueles realizados contra as contas nºs 53.100.000 (Bonificações Nacionais), 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida), 53.100.100 (Garantido Nacional) e 53.400.000 (Inserção Comercial);

b) Se pronunciar sobre a alegação da interessada de duplicidade na base de cálculo apurada em relação aos saldos devedores (negativos) das contas 53.100.000 (Bonificações Nacionais), 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida) e 53.400.000 (Inserção Comercial) e os valores considerados para as contas 70.290.400 (Receitas Financ. S/ Bonif Incondic.) e 61.400.300 (Mídia Coop. – Repasse Fornecedores);

c) Caso se entenda existente a duplicidade na apuração da base de cálculo, refazer a apuração do valor tributável e do principal das contribuições, extirpada a duplicidades verificada;

Também foi determinada a ciência da empresa da diligência e de seu resultado, com a reabertura posterior do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação sobre a matéria objeto da diligência. A empresa foi intimada a apresentar documentação comprobatória, tendo entregue manifestação acompanhada de Parecer Técnico de Natureza Contábil e arquivos de registros contábeis.

Os auditores-fiscais designados, da Demac-SPO, bem se desincumbiram da diligência, que resultou no Relatório Conclusivo de Diligência das fls. 2754 a 2765. A partir dos elementos apresentados na impugnação e dos arquivos contábeis, foi refeita a apuração, comprovando, em grande parte, o alegado quanto ao grupo de contas correspondente aos “descontos em geral”. Os débitos efetuados na conta 53.100.000 (Bonificações Nacionais) que correspondiam aos créditos da conta 53.100.100 (Garantido Nacional) foram redirecionados, corrigindo o erro apontado pela empresa em seus lançamentos contábeis. Com isso, restaram alterados os saldos devedores da primeira conta. Em alguns meses, ficaram saldos devedores, bem inferiores aos inicialmente constatados, agora na conta 53.100.100. Com relação às contas correspondentes as bonificações com desconto de inserção comercial e a alegada reversão do saldo negativo em dezembro, foi feito ajuste reduzindo-se o saldo positivo no mês subsequente ao de julho, para o qual haveria saldo negativo. Assim, manteve-se inalterado o total anual.

Fl. 5 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Porém, considerou-se que há contrapartida para os lançamentos que geraram saldos negativos (devedores) em conta de passivo, 45.340.020 – Propaganda Cooperada, que não transitou por resultado.

As respostas aos itens da Diligência constam assim redigidas (fl. 2763):

Resposta ao item (a): “Todas as partidas registradas nas contas contábeis 70.290.400 e 61.400.300 tiveram como contrapartidas as contas 53.100.000, 53.200.000, 53.100.100 e 53.400.000, vide quadros constantes às fls. 1.643/44 e 1.646/47”;

Resposta aos itens (b) e (C): “A teor do relatado acima, os saldos negativos restantes após a correção dos erros cometidos pela empresa nos registros dos créditos e débitos entre as contas 53.100.000 e 53.100.100 não foram criados em razão de contrapartidas em contas incluídas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins e, portanto, a glosa não resulta em duplicidade de tributação. Tendo em vista que os valores lançados se alteram, apresentamos a seguir os valores, mês a mês que indevidamente reduziram a receita tributável”.

Os Quadros da fl. 2764 apresentam os novos valores apurados nas contas contábeis abrangidas. O Quadro da fl. 2765 apresenta a base tributável recalculada correspondente a infração objeto do lançamento.

Cientificada, a empresa se manifesta às fls. 2767 a 2823. Em anexo, apresenta Parecer Técnico de Natureza Contábil, crítico ao relatório conclusivo de diligência.

De início, considera acertada a redução da base tributável da conta 53.100.000 (reduzida de R\$ 222.606.930,19 para R\$ 15.174.534,05). Com fundamento no Parecer Técnico, ressalta que os saldos das contas 53.100.100 e 53.200.000 tiveram como contrapartida a conta 70.290.400, que foi integralmente tributada pela fiscalização, caracterizando *bis in idem*. No que respeita à conta 53.400.000, aponta que o relatório de diligência deixou de examinar o efetivo ajuste positivo feito ao final do ano-calendário, que reduziu o saldo para R\$ 35.260.610,22. Além

disso, aponta que os valores tiveram como contrapartida a conta 61.400.300, tributada no mesmo auto de infração.

Se insurge contra a modificação do critério de aferição na diligência, que teria gerado agravamento da exigência em relação às contas 53.200.000 e 53.400.000.

Argumenta que o verificado não é hipótese de revisão do lançamento prevista no art. 149 do CTN e que o Decreto 70.235/72 prevê tal exigência mediante Auto de Infração ou Notificação de Lançamento complementar. Para tal exigência, já teria se operado a decadência, uma vez que se trata de períodos de 2008.

O Parecer técnico, por sua vez, explicita que está tratando dos valores redutores (base de cálculo da exigência de R\$ 364 milhões), sendo que a impugnação já atacou a tributação das receitas de bonificações (R\$ 636 milhões das bonificações em geral e R\$ 210 milhões das bonificações de inserção comercial). Sobre a conta 53.400.000, indica que na apuração original não haviam sido incluídos valores até novembro, que na diligência somaram o valor de R\$ 96 milhões, mais do que os R\$ 84 milhões do mês de dezembro do original.

Inovar também a diligência ao efetuar ajustes que aumentaram a base na conta 53.200.000, que teriam majorado a exigência no mês de julho em R\$ 143.703,76. Outro equívoco do relatório estaria em afirmar que não foram contestados os saldos negativos

Fl. 6 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

das contas 53.200.002 e 53.900.100, uma vez que nem foram objeto do auto de infração. Entende não terem sido examinados os lançamentos contábeis em profundidade, não se sustentando o argumento sobre os saldos não terem contrapartida nas contas 70.290.400 e 61.400.300. Sobre as respostas objetivas do relatório conclusivo de diligência, entende que a primeira confirmou o alegado, enquanto a segunda decorreria do exame superficial do apresentado. Apresenta demonstração, referendada no Parecer Contábil anterior, indicando que os movimentos contábeis positivos e negativos demonstram o efetivo saldo das contas e que a glosa dos valores negativos acabou por efetuar tributação em duplicidade.

Após manifestação, o processo retorna a esta DRJ para julgamento.

Cumprir informar, ainda, que é possível constatar que houve lançamento anterior para a mesma empresa, controlado no processo 16561-720.008/2012-12, envolvendo a matéria aqui abordada. O Carf baixou o processo em diligência em fevereiro de 2014.

A decisão de piso, no acórdão 10-52.164, da 2ª Turma da DRJ/POA, julgou parcialmente procedente a impugnação, acolhendo o resultado da diligência, conforme sintetiza a ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS. VALORES RECEBIDOS SOB TÍTULOS DIVERSOS. INCIDÊNCIA. A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como receita ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

DESCONTOS CONDICIONAIS RECEBIDOS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA NO ATIVO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

A base de cálculo da COFINS inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo. Descontos incondicionais poderão ser excluídos da base de cálculo pelo vendedor/fornecedor, quando constarem dos documentos fiscais e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITAS. VALORES RECEBIDOS DE FORNECEDORES.

Os valores recebidos de fornecedores, seja como contrapartida a espaços privilegiados, garantia de margem ou participação em propaganda e divulgação, mesmo que implementados através do desconto em duplicatas pagas aos mesmos, dissociadas do momento da venda e recebimento dos produtos, compõem o conceito de receita na sistemática não-cumulativa das contribuições.

ERRO CONTÁBIL. DILIGÊNCIA. REAPURAÇÃO.

Equívoco contábil que originou lançamento a maior pode ser corrigido pela via da diligência. Cabe à autoridade fiscal proceder nova apuração da base tributável e a consequente revisão do cálculo se constatados valores a maior no lançamento original, não se constituindo em inovação, a qual somente estaria caracterizada se matéria nova fosse introduzida no novo exame.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL

Fl. 7 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal. A incidência de juros moratórios sobre débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme previsto na lei, abrange a multa de ofício não paga até a data do seu vencimento.

(...)

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ determinou o reajuste das bases de cálculo, após a diligência, para o seguinte:

Período de Apuração	Base de Cálculo (R\$) mantida do AI	Valor Lançado COFINS (R\$)	Valor Mantido COFINS (R\$)	Valor Lançado PIS (R\$)	Valor Mantido PIS (R\$)
Janeiro de 2008	78.393.264,61	6.627.851,76	5.957.888,11	1.438.941,50	1.293.488,87
Fevereiro de 2008	69.118.574,63	5.899.072,04	5.253.011,67	1.280.719,59	1.140.456,48
Março de 2008	108.455.359,17	8.322.902,80	8.242.607,30	1.806.946,00	1.789.513,43
Abril de 2008	93.246.551,29	7.683.488,72	7.086.737,90	1.668.125,84	1.538.568,10
Mai de 2008	87.218.468,04	7.277.240,34	6.628.603,57	1.579.927,18	1.439.104,72
Junho de 2008	93.901.797,06	7.932.359,42	7.136.536,58	1.722.156,98	1.549.379,65
Julho de 2008	77.994.396,23	6.946.969,67	5.927.574,11	1.508.223,68	1.286.907,54
Agosto de 2008	80.445.609,75	7.016.944,56	6.113.866,34	1.523.415,59	1.327.352,56
Setembro de 2008	94.956.982,82	8.145.394,20	7.216.730,69	1.768.407,95	1.566.790,22
Outubro de 2008	90.048.409,24	7.921.915,38	6.843.679,10	1.719.889,52	1.485.798,75
Novembro de 2008	95.749.641,15	8.087.826,59	7.276.972,73	1.755.909,72	1.579.869,08
Dezembro de 2008	42.402.751,82	9.863.947,34	3.222.609,14	2.141.514,88	699.645,41

Logo, diante da exoneração foi interposto recurso de ofício.

Fl. 8 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Por outro lado, inconformada, a empresa apresentou seu tempestivo recurso voluntário, e-fls. 2860-3032, requerendo a improcedência do lançamento, ratificando as mesmas razões de sua impugnação. Em especial:

- Houve agravamento da exigência sem a lavratura de novo auto de infração. O relatório conclusivo de diligência, adotado pela DRJ, aumentou a exigência fiscal relativa às contas contábeis 53.200.000 e 53.400.000.
- As bonificações em dinheiro foram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS.
- As bonificações em descontos possuíam duas naturezas distintas: a) bonificações com descontos em geral, em razão da exposição de produtos em gôndolas e da garantia de uma margem mínima para a recorrente, independente de promoções realizadas no ponto de venda; e b) bonificações com descontos decorrentes da exposição dos produtos em materiais publicitários divulgados pela recorrente.
- As bonificações com descontos em geral são redutoras do custo das mercadorias vendidas e, por essa razão, não são consideradas receitas tributáveis. Já as bonificações com descontos decorrentes de inserção comercial são redutoras de um passivo da recorrente contra as agências de publicidade e veículos de comunicação. Na qualidade de mera redução de custos, também não devem compor a base de cálculo das contribuições.
- O saldo negativo em contas de receita de bonificação não gerou redução do imposto a pagar. Saldo devedor na conta 53.200.000 (bonificação margem garantida): a documentação acostada aos autos demonstra que houve mero equívoco de classificação contábil, que não alterou a receita bruta consolidada da sociedade (base de cálculo das contribuições). A diligência fiscal, no entanto, analisou a documentação de forma equivocada, mantendo, no ponto, a exigência fiscal. Nos termos do parecer técnico, foi demonstrado que todos os valores registrados na conta 53.200.000 – bonificações nacionais tiveram como contrapartida um registro credor na conta 70.290.400 – receita financeira de bonificações, ou seja, os valores foram transferidos de uma conta para outra. Logo, é evidente que a contrapartida final dos valores credores registrados na conta 53.200.000 corresponde à conta contábil 70.290.400, que foi objeto da presente autuação. Caso a exigência sobre o saldo da conta 53.200.000 seja julgada procedente, haverá flagrante duplicidade de PIS e COFINS.
- O saldo devedor na conta 53.400.000 (inserção comercial): conforme parecer técnico apresentado, ficou demonstrado que os valores apenas transitaram temporariamente pela conta 45.340.020, retornando para a conta 53.400.000. Os demais valores registrados nessa conta (53.400.000) tiveram como contrapartida a conta 61.400.300, cujo saldo foi integralmente tributado pela fiscalização. A decisão recorrida, no entanto, ignora as evidências apresentadas e conclui que o simples fato de existirem contrapartidas para a conta 45.340.020 – propaganda cooperada,

Fl. 9 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

seria prova cabal da inexistência de lançamentos em duplicidade. Ao exigir PIS e COFINS sobre a integralidade do saldo negativo da conta 53.400.000 sem atentar que a sua contrapartida final foi a conta 61.400.300 houve cobrança em duplicidade.

- Não incide PIS e COFINS sobre as bonificações em descontos, porque não são receitas, não houve acréscimo patrimonial.
- Caso prevaleça o entendimento de que são receitas, o que admite apenas para argumentar, trata-se de receita com natureza financeira, sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS.
- Não incide PIS e COFINS sobre as bonificações com descontos decorrentes de inserções comerciais, registradas na conta 61.400.300 (mídia – repasse fornecedores): na consecução de suas atividades, a recorrente elabora ou contrata agência para elaborar material publicitário com a divulgação dos produtos comercializados em suas lojas. Tais propagandas geram benefícios diretos e indiretos para a recorrente e seus fornecedores. Como resultado dessa geração de benefícios mútuos, a recorrente estabelece contratualmente com seus fornecedores a obrigação de reembolso dos custos de publicidade e propaganda. A forma de pagamento destas obrigações é por meio da concessão de descontos no pagamento de duplicatas devidas aos fornecedores. A decisão merece reforma pois: i) as bonificações correspondem a mera redução de custo das mercadorias; ii) caso assim não se entenda, resta claro que estas bonificações representam mero reembolso de despesas com publicidade e propaganda incorridas em benefício de terceiros, iii) caso se entenda que estes ingressos possuem a natureza de receita, as respectivas despesas de publicidade e propaganda são insumos utilizados na revenda de produtos, devendo ser consideradas como créditos de PIS e COFINS.
- É inaplicável a taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para essa finalidade.
- É abusiva a multa de ofício aplicada.
- Não incide juros Selic sobre a multa de ofício.

A PGFN apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, e-fls. 3041-3063.

Esta turma de julgamento, entendeu pela conversão do feito em diligência, nos seguintes termos:

A Recorrente expressamente discorda do relatório de diligência fiscal quanto às contas 53.200.000 e 53.400.000, diligência, cujo relatório foi acolhido no acórdão da DRJ. Para a empresa, nessas duas contas remanescem equívocos contábeis que acarretam a duplicidade na exigência de PIS e de COFINS sobre um mesmo fato.

Ressalto que constam nos autos dois laudos técnicos de perícia contábil, contratados e juntados pela empresa, os quais atestam a ocorrência desses desacertos.

Fl. 10 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Em suma, os argumentos podem ser assim resumidos:

I- O Parecer Técnico demonstrou que todos os valores registrados na Conta 53.200.000 tiveram como contrapartida um registro credor na Conta Contábil 70.290.400, ou seja, os valores foram transferidos da Conta Contábil 53.200.000 - Bonificações Nacionais para a Conta Contábil 70.290.400 - Receita Financeira de Bonificações. Portanto, para a empresa, restaria evidente que a contrapartida final dos valores credores registrados na conta contábil 53.200.000 é a Conta 70.290.400, que fora objeto do auto de infração.

II- Com relação à Conta 53.400.000, o Parecer demonstrou que houve um equívoco, pois a Recorrente debitou valores da Conta 53.400.000 contra a Conta 61.400.300 (Mídia Coop - Repasse Fornecedores), o que resultou que: (i) a Conta 53.400.000 ficou com o saldo devedor (negativo); e (ii) o passivo registrado na Conta 61.400.300 foi reduzido. Ademais, os valores apenas teriam transitado temporariamente pela Conta 45.340.020, retornando para a Conta 53.400.000. E, os demais valores registrados nesta conta (53.400.000) tiveram como contrapartida a Conta 61.400.300, cujo saldo foi integralmente tributado no auto de infração em comento.

Penso que os pontos elencados pela empresa são importantes e demandam investigação de sua veracidade, a despeito do r. trabalho anterior de diligência fiscal.

Isso porque, remanescem dúvidas quanto à composição da base de cálculo do auto de infração, no tocante a essas duas contas contábeis, sendo, por conseguinte, imperiosa a apuração e verificação desse *quantum*, nos termos que proponho a seguir.

Assim, voto por converter novamente o processo em diligência para que a unidade de origem manifeste-se sobre a duplicidade de lançamentos nas contas 53.200.000 e 53.400.000, em face da controvérsia entre o relatório da diligência fiscal anterior e o parecer técnico-contábil da contribuinte.

Solicita-se à autoridade fiscal que elabore relatório conclusivo quanto à existência ou não de duplicidade na apuração das bases de cálculo. Consequentemente, que refaça a apuração do valor tributável e do principal de PIS e COFINS, excluindo as duplicidades identificadas.

O relatório conclusivo da diligência apontou a improcedência das alegações do Carrefour de que as glosas dos saldos devedores implicariam duplicidade de tributação:

2 Afirmamos, na diligência anterior, que todas as partidas registradas nas contas contábeis 70.290.400 e 61.400.300 tiveram como contrapartidas as contas 53.100.000, 53.200.000, 53.100.100 e 53.400.000. No entanto, nem todas as partidas a débito nas contas 53.200.000 e 53.400.000 fluíram para as contas 70.290.400 e 61.400.300, como asseverado pela defesa da empresa.

3 Embora os anexos ao laudo contábil juntado pela empresa não mostrem, pois não contam com as devidas contrapartidas, outras contas contábeis, além das mencionadas no item anterior foram afetadas com créditos provenientes das contas 53.200.000 e 53.400.000.

4 De qualquer forma, a comprovação do destino dos valores retirados em excesso das contas 53.200.000 e 53.400.000 é uma falsa controvérsia, isto porque a apuração da base de cálculo das contribuições se dá mediante a soma mensal de todas as receitas sujeitas à tributação. Saldo negativo reduzem indevidamente o total das receitas, independentemente da partida a crédito ter ocorrido em conta incluída no levantamento do montante tributável. O valor negativo gerado em uma das contas de bonificação reduz, na mesma proporção, as outras receitas apuradas no mês, e mais especificamente anula a receita apropriada na conta contábil que recebeu a contrapartida que gerou o saldo devedor.

Fl. 11 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

5 Mesmo que todas as contrapartidas a crédito tivessem como destino contas que compuseram a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, nem assim a glosa dos saldos devedores artificialmente produzidos pelo excesso do valor debitado implica duplicidade na tributação, ao contrário, resulta na correta apuração da base de cálculo das contribuições, isto porque o valor do saldo negativo não é tributado, mas sua manutenção reduz a receita na mesma medida.

6 Alguns exemplos gráficos ajudam a aclarar esse ponto: (...)

7 Acima, a receita tributável total, que deveria ser de R\$ 30.000,00, fica reduzida em R\$ 20.000,00, pela consideração de saldos negativos, surgidos em razão de débitos, cujas contrapartidas não se deram nas contas que figuram na apuração da receita tributável. Esse foi o procedimento adotado pela contabilidade da empresa na apuração da base de cálculo dos tributos discutidos neste processo.

(...)

8 Incluindo-se no cálculo as receitas constantes nas contas contábeis que receberam as contrapartidas a crédito, mas mantendo os saldos negativos, chegamos a base tributável de R\$ 30.000,00. Os saldos negativos acabam por anular a receita transferida para outras contas contábeis.

9 Como se vê, tomar como correta a alegação da empresa, que afirma ocorrer duplicidade de tributação, equivaleria, em última análise, desconsiderar a receita tributável constante nas contas que receberam as partidas a crédito. A fiscalização, ao retirar os valores negativos, apenas corrigiu a apuração do *quantum* tributável.

10 A situação é diferente dos casos dos saldos devedores gerados em razão do comprovado equívoco em lançamentos contábeis, quando a empresa conseguiu demonstrar que acumulara créditos em determinada conta contábil e, por equívoco, efetuara o débito em uma segunda conta e lançara o respectivo crédito em uma terceira. Havia, por conseguinte, três contas contábeis envolvidas, e com a desconsideração dos saldos negativos, foram tributados tanto os valores que permaneceram nas contas que abrigaram as receitas de bonificação como também os que foram lançados na conta contábil que recebeu as contrapartidas a crédito.

11 Isso posto, não vemos procedência na alegação da empresa de que a glosa dos saldos devedores implicaria duplicidade de tributação.

Por sua vez, o contribuinte discordou frontalmente do resultado da diligência, anexando aos autos novo parecer técnico de especialistas, o qual ratifica as alegações de defesa.

III. IMPROCEDÊNCIA DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

(A) Tributação em duplicidade: as contrapartidas dos saldos negativos glosados já compuseram a base tributável do auto de infração

O saldo devedor nas Contas 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida) e 53.400.000 (Inserção Comercial)

15. Vale relembrar que a Requerente já apresentou vasta documentação nestes autos e Pareceres Técnicos elaborados por terceiros independentes demonstrando que todos os valores registrados nas Contas Contábeis 53.200.000 - Bonificações Nacionais e 53.400.000 - Inserção Comercial tiveram como contrapartida um registro credor nas Contas 70.290.400 - Receita Financeira de Bonificações e 61.400.300 (Mídia Coop - Repasse Fornecedores), cujos valores foram incluídos na base de cálculo objeto da presente autuação.

Fl. 12 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

16. Nesse sentido, deve-se ter em mente que o presente Auto de Infração exige valores de PIS e de COFINS sobre (A) o saldo negativo das Contas de resultado 53.200.000 e 53.400.000 e também sobre (B) todos os valores creditados nas contas de resultado 70.290.400 e 61.400.300, que representam justamente as contrapartidas daquelas contas.

17. Portanto, é certo que a exigência de PIS e de COFINS sobre a integralidade dos saldos negativos das Contas 53.200.000 e 53.400.000 é indevido uma vez que as autoridades fiscais exigem as contribuições do PIS e da COFINS duas vezes sobre o mesmo fato contábil: a primeira sobre os débitos que geraram o saldo negativo e a segunda sobre o crédito dos mesmos valores nas Contas de bonificação. Todos esses fatos foram comprovados nestes autos e atestados por Pareceres Técnicos elaborados por terceiros independentes.

18. Não obstante, o Relatório de Diligência limitou-se a afirmar que “o valor negativo gerado em uma das contas de bonificação reduz, na mesma proporção, as outras receitas apuradas no mês, e mais especificamente anula a receita apropriada na conta contábil que recebeu a contrapartida que gerou o saldo devedor”.

19. Tal entendimento não pode ser admitido na medida em que, conforme mencionado, as contrapartidas desses saldos negativos foram integralmente glosadas pela Fiscalização no presente processo. Ao glosar a receita correspondente às Contas 70.290.400 e 61.400.300, deveria a Autoridade Fiscal ter deixado de efetuar a glosa sobre os saldos negativos nas contas de resultado da Requerente para evitar a duplicidade do lançamento. Isso porque os saldos negativos em questão, na verdade, são meros lançamentos reflexos das contas de receita já tributadas nestes autos, o que torna necessário afastar a glosa sobre esses montantes.

20. Mas não é só isso. Também deve-se notar que as contas 53.200.000 e 53.400.000 são contas de resultado e, devido à sua natureza, deveriam ter como contrapartida contas patrimoniais da Requerente (contas de ativo e passivo). No entanto, por um equívoco interno da companhia, a contrapartida dessas contas foi registrada em contas de bonificação (também de resultado), cujo efeito é uma mera transferência de valores entre contas de resultado, sem impacto na apuração das contribuições ao PIS/COFINS. De fato, não há qualquer impacto nos lançamentos entre contas de resultado, mas uma mera transferência de saldos entre contas de mesma natureza.

21. Dessa forma, é certo que se os saldos negativos das contas de resultado 53.200.000 e 53.400.000 tiveram a sua contrapartida em outras contas de resultado (no caso, as contas de bonificação 70.290.400 e 61.400.300), não há de se falar em qualquer efeito fiscal na apuração tributária, uma vez que houve uma simples transferência entre contas de mesma natureza. Por isso, é evidente que os saldos negativos não anulam as receitas apuradas no mês, como pretendeu demonstrar a Fiscalização.

22. Nesse sentido, vale destacar o Parecer Técnico Contábil protocolado na data de 29.7.2014:

“(…) caso o valor negativo de uma conta que afeta a base de cálculo do PIS e COFINS tenha uma contrapartida em outra conta de resultado, não há qualquer efeito final na apuração tributária. Sendo assim, se a glosa de valores nas contas contábeis 53.200.000 e 53.400.000 tiverem como contrapartida outras contas de resultado sujeitas à tributação, não há que se falar na necessidade de qualquer ajuste na base de cálculo do PIS e da COFINS.”

23. É de se destacar que o Relatório Conclusivo de Diligência não examinou em detalhes os lançamentos contábeis efetuados pela Recorrente e acabou por - mais uma vez - afirmar genericamente que não existe duplicidade de tributação no presente caso. Ora, se a Requerente apresentou documentos e diversos Pareceres Técnicos que demonstram a ausência de efeitos fiscais e duplicidade de tributação, a Fiscalização

Fl. 13 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

deveria ter ao menos se debruçado sobre esses documentos e apresentado contraprova para sustentar a sua posição.

24. A baixa dos autos em diligência teve o propósito de solucionar a dúvida levantada pelo próprio CARF acerca da existência de lançamento fiscal em duplicidade, tendo em vista os pareceres técnicos juntados pela Requerente.

Todavia, o novo relatório de diligência não trouxe elementos novos a estes autos e limitou-se a afirmar que não haveria equívocos na composição da base tributável em questão.

25. Conforme será demonstrado a seguir, o erro na composição da base de cálculo já foi exaustivamente demonstrado pela Requerente nestes autos e será novamente exposto em detalhes por um novo Parecer Técnico juntado à presente manifestação, confirmando que a exigência sobre o saldo negativo das Contas 53.200.00 e 53.400.000 produz dupla exigência de PIS e de COFINS sobre a mesma grandeza (bis in idem), o que não pode ser admitido.

(B) Conta 53.400.000: Fiscalização deixou de analisar o ajuste positivo que reduz o saldo para apenas R\$ 35.285.148,53

26. A Requerente já demonstrou nestes autos que os valores referentes à conta 53.400.000 possuem os seguintes registros contábeis:

(i) tiveram como contrapartida a Conta 45.340.020 - propaganda cooperada - Passivo Transitória, retornando para a Conta 53.400.000 ao final do ano; ou

(ii) tiveram como contrapartida lançamentos na Conta 61.400.300 (cujo saldo foi integralmente tributado), o que resultou em um saldo negativo na Conta 53.400.000 no valor de R\$ 35.285.148,53.

27. Nesse sentido, foi demonstrado que os valores que tiveram como contrapartida a Conta 45.340.020 (item “i” acima) apenas transitaram temporariamente pela Conta 45.340.020, retornando para a Conta 53.400.000.

Assim, apenas os demais valores registrados nesta conta (53.400.000) tiveram como contrapartida a Conta 61.400.300, cujo saldo foi integralmente tributado pela Fiscalização.

28. Por esse motivo, quando se considera o efetivo ajuste positivo efetuado ao final do ano-calendário, verifica-se que tal procedimento reduziu o saldo negativo desta conta para apenas R\$ 35.285.148,53. Portanto, além de todos os fatos já analisados no item anterior, a verdade é que o Relatório de Diligência deixa de examinar os valores debitados e creditados na referida conta, sem examinar o efetivo ajuste positivo efetuado ao final do ano-calendário que reduz o saldo negativo desta conta para apenas R\$ 35.285.148,53.

(C) Novo Parecer Técnico Contábil confirma a ausência de efeitos fiscais e duplicidade na glosa dos saldos negativos

29. É importante destacar que 3ª Câmara da 1ª Turma da 3ª Seção de Julgamento do CARF entendeu ser necessária uma análise mais detalhada acerca dos documentos juntados aos autos e, especialmente, dos Pareceres Técnicos Contábeis que questionam a composição da base de cálculo do auto de infração.

30. A dúvida suscitada pelo CARF surgiu justamente em função do novo Parecer Técnico juntado pela Requerente nestes autos após a conclusão da primeira diligência, rebatendo os argumentos apresentados pelo Auditor Fiscal e comprovando a existência de duplicidade na composição da base de cálculo do auto de infração.

Fl. 14 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

31. Nesse sentido, muito embora o novo Relatório de Diligência de fls. 3.091 a 3.095 não tenha explorado em detalhe o novo parecer juntado pela Requerente e os documentos juntados ao processo, a Requerente apresenta novo Parecer Técnico Contábil elaborado por terceiros independentes (doc. nº 3), o qual demonstra de forma minuciosa que a manutenção da exigência fiscal sobre os saldos negativos das contas de resultado representa duplicidade do lançamento fiscal (vide também o Anexo I do Parecer em formato não paginável).

32. O novo Parecer Técnico teve por objetivo complementar os demais pareceres juntados ao processo, realizando um detalhamento de todos os lançamentos contábeis e respectivas contrapartidas que compuseram o saldo negativo da conta 53.400.000, para ao final concluir que (A) a referida conta teve lançamentos reflexos na conta 61.400.300, já tributada no auto de infração, e que

(B) as demais contrapartidas dos registros da conta 53.400.000 foram realizados na conta 45.340.020 de forma temporária, cujo o valor era retornado à conta 53.400.000 ao final do ano, de forma que o saldo negativo total ao final do período (R\$ 35.285.148,53) era muito inferior ao saldo exigido pela Fiscalização nestes autos.

33. O parecer Técnico explica que os registros a débito e a crédito efetuados na conta 53.400.000 deveriam resultar em valor final equivalente a zero, uma vez que se tratam de valores de reembolso de despesas com publicidade. No entanto, por um equívoco interno, esses lançamentos foram realizados em duplicidade, o que gerou os saldos negativos em questão.

34. Nesse aspecto, o Parecer Técnico, em seu Anexo I, relaciona todos os lançamentos e contrapartidas que envolveram a conta 53.400.000, para concluir que de fato há exigência em duplicidade no presente auto de infração e que os saldos negativos não impactaram a apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

35. Aliás, vale notar que o próprio relatório de diligência reconheceu que nos casos em que efetivamente se verificou um equívoco contábil por parte da empresa, como é o caso das contas 53.200.000 e 53.400.000, a glosa dos saldos negativos se mostra indevida:

“10. A situação é diferente dos casos dos saldos devedores gerados em razão do comprovado equívoco em lançamentos contábeis, quando a empresa conseguiu demonstrar que acumulara créditos em determinada conta contábil e, por equívoco, efetuara o débito em uma segunda conta e lançara o respectivo crédito em uma terceira. Havia, por conseguinte, três contas contábeis envolvidas, e com a desconsideração dos saldos negativos, foram tributados tanto os valores que permaneceram nas contas que abrigaram as receitas de bonificação como também os que foram lançados na conta contábil que recebeu as contrapartidas a crédito.” (não destacado no original)

36. Ademais, o Parecer técnico também indica que o saldo negativo efetivamente verificado na conta 53.400.000, após considerados os ajustes feitos nessa conta ao final do período, corresponde exclusivamente ao valor de R\$ 35.285.148,53, montante inferior àquele glosado no presente auto de infração.

Assim, tem-se que além de gerar evidente duplicidade de lançamento, a glosa dos saldos negativos foi feita sobre saldo notadamente superior aos efetivos valores registrados na conta contábil no final do período de apuração.

37. Portanto, considerando que o CARF entendeu haver dúvida quanto à duplicidade da exigência fiscal no caso concreto, e que (A) a Requerente já havia protocolado Parecer Técnico em 29.7.2014 demonstrando a improcedência da glosa dos saldos negativos e (B) o novo Parecer ora juntado indicou todos os lançamentos e contrapartidas efetuados à conta 53.400.000, confirmando a necessidade de cancelamento da referida glosa, a

Fl. 15 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Requerente solicita que este CARF analise as informações trazidas a esses autos para que, ao final, determine o cancelamento do auto de infração nesse ponto.

O novo Parecer Técnico teceu as seguintes conclusões:

- ❖ Ao exigir o estorno dos saldos devedores da Conta Contábil 53.400.000 a Fiscalização também não atentou para equívoco cometido pelo **Carrefour** ao efetivar registros a débito e a crédito em duplicidade, sem impacto na Base de Cálculo do PIS e da COFINS. O Saldo da referida Conta Contábil deveria ser, ao final do período igual a ZERO, no entanto, o saldo era sempre equivalente a registro manual que foi identificado como equivocado.
- ❖ A Contrapartida dos registros da Conta Contábil 53.400.000 era a Conta Contábil 45.340.020, cujo o valor era retornado à Conta Contábil 53.400.000 ao final do ano, de forma que o saldo negativo da Conta Contábil 53.400.000 ao final do período era muito inferior ao saldo negativo exigido pela Fiscalização. Alternativamente, a Contrapartida dos registros poderia ser a Conta Contábil 61.400.300, cujo saldo foi integralmente tributado pela Fiscalização.
- ❖ Há registro de valores em sinais opostos aos registrados na Conta Contábil 61.400.300 na conta Contábil 61.410.000 que anularia o efeito dos registros contábeis efetivados se avaliados em conjunto.

Então, houve a conversão novamente do julgamento em diligência, por remanescer controvertida a base tributável do PIS e da COFINS, porquanto o Carrefour expressamente afirma que houve equívocos contábeis nas contas 53.200.000 e 53.400.000, os quais geram duplicidade na exigência de PIS e de COFINS sobre um mesmo fato.

Nessa oportunidade, foi solicitado à unidade de origem que:

i) Intimasse o Carrefour a apresentar relatório contábil e fiscal no prazo de 90 dias (improrrogáveis) sobre as duplicidades alegadas nas contas 53.200.000 e 53.400.000, para:

a) Conciliar os balancetes/razões contábeis com demonstrativos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, destacando as linhas em que foram computados os lançamentos contábeis a débito e crédito de contas de resultado do exercício, objetos da controvérsia. *Os objetivos são os de:*

a.1) demonstrar que cada um dos valores devedores lançados nas bases de cálculo tem um correspondente credor, o que comprova que não reduziram indevidamente as bases de cálculo; e

a.2) demonstrar que o somatório dos valores credores é maior do que o dos devedores e que a diferença corresponde à receita objeto da controvérsia.

b) Os demonstrativos das bases de cálculo do PIS e da COFINS citados no item anterior devem ser conciliados com o DACTON, DCTF e guias de recolhimento/PER-DCOMP.

c) Elaborar quadro final que aponte a nova base tributável do PIS e da COFINS, após a exclusão das duplicidades defendidas/identificadas, quadro esse que consolide as seguintes informações: base de cálculo do auto de infração x base de cálculo mantida e valores lançados a título de PIS/COFINS X valores mantidos.

Fl. 16 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

ii) E se manifestasse sobre o relatório descrito no **item i** acima.

iii) Em seguida, desse vista à Fazenda Nacional, também para manifestação.

As informações foram prestadas pelo Carrefour, conforme e-fls. 3259 a 15.625. Juntado, além da documentação solicitada, novo parecer contábil. As suas conclusões são as seguintes:

Ao exigir o estorno dos saldos devedores da Conta Contábil 53.400.000 a Fiscalização não atentou que realizaria a tributação em duplicidade, em contrapartida na conta 61.400.300 ou em registro na Conta Contábil 45.340.020, cujo o valor retornou à Conta 53.400.000 ao final do ano, de forma que o saldo negativo da Conta 53.400.000 ao final do período era muito inferior ao saldo negativo estornado.

Os registros contábeis que negativaram a Conta 53.200.000, tiveram como contrapartida a conta 70.290.400 que foi integralmente tributada pela Fiscalização, sendo, portanto, impróprio a exigência de estorno dos valores negativos da referida conta contábil, sem adentrar nas questões jurídicas.

No quadro abaixo é possível verificar que com relação as contas objeto de análise neste Relatório, somente o valor de R\$ 35.260.610,22 teria reduzido a base tributável de forma imprópria.

O relatório fiscal consta nas e-fls. 15626 a 15628. A autoridade acolheu a nova base da conta 53.200.000 (R\$ 35.260.610,22), mas negou a alteração da base na conta 53.400.000:

Saldo negativo da conta 53.400.000

3. O Relatório Contábil juntado nesta oportunidade pela empresa apresenta elementos semelhantes e conclusão idêntica ao manifestado em diligência anterior.

4. O mencionado Parecer demonstra a movimentação ocorrida entre as contas 54.400.000 e 61.400.300, e afirma que:

“Diante dos registros equivocados efetivados entre a conta 53.400.000 e a conta 61.400.300, o montante que efetivamente deveria ser ofertado à tributação consiste na diferença entre os valores positivos e negativos registrados exclusivamente na conta 53.400.000, sem adentrar na questão atinente a tributação dos valores registrados na conta 61.400.300. Desta forma, o montante a ser tributado, consiste, exclusivamente no valor de R\$ 35.285.148,53.” (fls. 30 do Relatório Contábil)

5. Não foi diferente a conclusão a que chegamos na diligência anterior.

“Houve movimentação contábil entre as contas 53.400.000 e 61.400.300, porém não foram esses lançamentos que geraram os valores negativos. Conforme confirmado pela empresa, os saldos negativos foram produzidos em razão de débitos cujas contrapartidas deram-se na conta 45.340.020 – Propaganda Cooperada, a qual é conta de passivo, não transitando, portanto, pelo resultado e “Como afirmado acima, parte do saldo negativo que foi produzido na conta 53.400.000 foi revertida pelo crédito efetuado no mês de dezembro, proveniente de transferência de valor acumulado na conta 45.340.020” (fls. 08 e 09 do Relatório Conclusivo).

6. Assim, nos afigura correta a afirmação de que o saldo devedor da conta 53.400.000, considerando-se a receita oferecida em dezembro de 2008, fica restrito ao valor de R\$ 35.285.148,53, que deve ser glosado, posto que impactou a base de cálculo das contribuições.

Fl. 17 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

Saldos negativos da conta 53.200.000

7. O Relatório Contábil juntado pela empresa em resposta a esta diligência, assim explica os saldos negativos verificados nos meses de junho e setembro a dezembro de 2008:

“No entanto, indica-se que o mesmo equívoco que ocorreu na Conta 53.100.000 também ocorreu na Conta 53.200.000 (Bonificação Margem Garantida). Ou seja, a fiscalização utilizou o saldo da Conta 53.200.000 que estava devedor, como se receita fosse. Esse procedimento não merece prosperar uma vez que a contrapartida deste lançamento foi, efetivamente, uma conta de Receita Financeira, sendo claro que os valores auçados decorrem do efeito do registro a débito que teve como contrapartida a Conta 70.290.400.”

8. O Laudo Contábil faz, ainda, constar excertos do razão contábil da conta 53.200.000, demonstrando os valores movimentados entre essa conta e a de nº 70.290.400, o que demonstraria que tais transferências teriam gerado os saldos negativos.

9. Observando-se o razão da conta 53.200.000, para cada um dos meses que apresentaram saldos negativos, não se pode necessariamente alcançar a conclusão de que os valores retirados da conta mencionada e destinados a conta contábil 70.290.400 foram os responsáveis pelos saldos negativos, especialmente nos meses de junho, setembro e outubro.

10. Ao contrário, a intensa movimentação entre a conta 53.200.000 e a conta de ativo 22.000.000 - Bonificações a receber, após a transferência de valores para a conta 70.290.400, é a causa dos valores negativos. (juntamos o razão da conta 53.200.000, relativo ao último dia dos meses de junho e setembro a dezembro de 2008, em planilha Excel, de modo a facilitar a visualização)

11. Em nenhum dos casos de saldo negativo, apurados no transcorrer do procedimento fiscal, constatou-se débito e crédito em duplicidade, o que poderia ensejar a redução da receita aportada em excesso. O que se verificou foram equívocos contábeis, que consistiram em debitar valores superiores ao saldo da conta.

12. Reiteramos o que foi afirmado em diligência anterior, no sentido de que mesmo que todas as contrapartidas a crédito tivessem como destino contas que compuseram a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, nem assim a glosa dos saldos devedores artificialmente produzidos pelo excesso do valor debitado implica duplicidade na tributação, ao contrário, resulta na correta apuração da base de cálculo das contribuições, isto porque o valor do saldo negativo não é tributado, mas sua manutenção reduz a receita na mesma medida. Dessa forma, a exclusão dos saldos negativos da conta 53.200.000 deve ser mantida.

A empresa se manifestou sobre o relatório fiscal, nas e-fls. 15635 e seguintes, contestando o desacerto do relatório fiscal quanto a conta 53.400.000:

(A) A incidência de PIS e de COFINS sobre a integralidade dos valores registrados na Conta 70.290.400 já abrange o saldo negativo registrado na Conta 53.200.000, o que resulta em duplicidade do lançamento fiscal;

(B) O Processo Administrativo nº 16561.720008/2012-12, que trata de discussão idêntica à destes autos, envolvendo as mesmas contas contábeis, teve decisão reconhecendo a improcedência da glosa sobre os saldos da conta 53.200.000, entendimento este que deverá ser aplicado também nestes autos.

22. Nesse contexto, tendo sido comprovada a regularidade dos procedimentos adotados, requer-se sejam considerados parcialmente improcedentes os argumentos trazidos no novo Relatório de Diligência, com o cancelamento dos saldos negativos relacionados à

Fl. 18 da Resolução n.º 3301-001.219 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720161/2012-40

conta 53.200.000, à exemplo do que se fez no Processo Administrativo nº 16561.720008/2012-12.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

Quando da conversão do julgamento deste processo em diligência, foi expressamente determinada a intimação da Procuradoria Fazenda Nacional sobre o resultado do procedimento fiscal: “*Em seguida, desse vista à Fazenda Nacional, também para manifestação*”.

Observa-se nos autos que não houve o cumprimento desse item, tanto para a Resolução nº 3301-000.517 (e-fls. 3077-3086) quanto para a Resolução nº 3301-000.823 (e-fls. 3230-3246).

Por conseguinte, não está o feito apto a ser julgado.

Dessa forma, deve a Procuradoria da Fazenda Nacional ser intimada dos relatórios fiscais e documentos juntados em cumprimento das Resoluções nº 3301-000.517 e Resolução nº 3301-000.823 e oferecer manifestação em 30 dias.

Conclusão

Pelo exposto, voto por converter o julgamento do recurso em diligência à Secretaria da 3ª Câmara, para ciência do resultado de diligência à Procuradoria da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora