



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.726857/2014-22
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-013.880 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de fevereiro de 2024
Recorrentes TOPVEL TROPICAL VEICULOS E PECAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

A verificação do limite de alçada do Recurso de Ofício também se dá quando da apreciação do recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em Preliminar de Admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente. É o que dispõe Súmula CARF nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância". Recurso Ofício Não Conhecido

NULIDADE MPF POR ESCOAMENTO DO PRAZO. SÚMULA CARF Nº 171.

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS OU BONIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA.

Os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos ou bonificações, quando, em verdade, são provenientes de serviços prestados pelo contribuinte, possuem natureza de receita e devem incidir as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos. Não merece prosperar a tese de que os valores referem-se a redutores do custo da mercadoria adquirida.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. DISCUSSÃO DE TESE JURÍDICA. PROCEDÊNCIA.

Diante do fato da procedência dos pedidos da contribuinte, não há de falar em fraude ou simulação, assim, devendo ser cancelada a multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e não conhecer em parte do recurso voluntário, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria de votos, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário sobre os bonus contabilizados como custo. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Por unanimidade de votos, reduzir a multa de qualificada de 150% para 75%, pela falta do elemento caracterizador do dolo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por relatar os fatos, transcrevo o relatório da DRJ:

Da infração

Contra o contribuinte identificado em epígrafe foram lavrados os autos de infrações de PIS (fls. 3/12) e Cofins (fls. 13/19), totalizando um crédito tributário, na data do lançamento, no valor de R\$ 5.628.033,21, já incluídos multas e juros, conforme valores discriminados no demonstrativo de fl. 2.

A infração imputada ao contribuinte está detalhada no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 24/37.

Explica o referido TVF que a empresa autuada, concessionária da General Motors – GM, ao realizar as vendas dos veículos, recebe comissões ou bônus da montadora, como forma de premiar seu esforço em atingir as metas de vendas, bem como recebe de instituições financeiras bônus pela intermediação de financiamentos nas vendas dos veículos. Segundo a fiscalização, ambas as espécies de receita têm natureza de receita operacional, sujeitas à tributação do PIS e Cofins, entretanto não foram submetidas à tributação pela fiscalizada.

Questionada pela fiscalização sobre a natureza dessas bonificações, a fiscalizada respondeu que se tratava de valores recebidos da fábrica em decorrência do cumprimento de metas de vendas previamente estabelecidas e que, por isso, representavam uma vantagem financeira, fora do alcance da incidência das contribuições PIS/Cofins, nos termos do art. 373 do RIR/99. Contudo, referidos bônus foram contabilizados pela fiscalizada em contas retificadoras do ativo, como redutoras de custos.

A fiscalização considerou também como receitas sujeitas à incidência do PIS e da Cofins as comissões recebidas pela fiscalizada nas vendas diretas das montadoras via

internet. Segundo a autoridade fiscal, essas comissões têm natureza de receita pela prestação dos serviços que antecedem à entrega do veículo ao consumidor, tais como: recebimento, armazenagem, lavagem, higienização, entrega, etc., constituindo também receita operacional, sujeita à incidência do PIS e Cofins, tributadas pela fiscalizada à alíquota zero.

(...)

Por entender que houve dolo por parte do contribuinte, a autoridade autuante aplicou a multa qualificada de 150%. Segundo a fiscalização, o dolo evidenciou-se no fato de o contribuinte, mesmo reconhecendo que as comissões e bônus em causa se caracterizavam como receitas, já que afirmou durante a fiscalização que tais comissões e bônus correspondiam a receitas financeiras, mesmo assim, as contabilizou como contas contábeis de custos. Ciente dos autos de infrações em 17/12/2014 (fl. 1713), o contribuinte apresentou em 14/01/2015 a impugnação de fls. 1716/1742. As alegações da defesa são, em síntese, as seguintes:

Preliminares:

Lavratura do auto de infração após expirado o prazo de validade do procedimento fiscal

Mérito.

- A – Da alíquota zero em comissões por vendas diretas
- B – Dos bônus contabilizados como redutor de custos
- C – Do equívoco quanto ao valor considerado como bônus
- C1 – Bônus redutor de custos – peças (Conta 41101005)
- C2 – Bônus Veículos (Conta 41101006)
- D – Da inaplicabilidade da multa qualificada
- E – Da adesão ao programa de recuperação fiscal – REFIS

Seguindo a marcha processual normal, o feito foi julgado conforme ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Eventuais falhas quanto à prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF não causam nulidade no lançamento.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO, PEDIDO DE PARCELAMENTO APÓS INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A retificação de declaração e o pedido de parcelamento após o início do procedimento fiscal não produzem quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, ressalvada a possibilidade de utilização de eventuais pagamentos para abater do crédito lançado, caso relacionados aos mesmos fatos geradores. I

MPUGNAÇÃO PARCIAL. RECONHECIMENTO DE PARTE DO CRÉDITO LANÇADO.

No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. BÔNUS SOBRE VENDAS DIRETAS DA MONTADORA POR CONTA E ORDEM DA CONCESSIONÁRIA. ALÍQUOTA ZERO.

Sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins à alíquota zero os valores recebidos pelos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 1979, nas vendas diretas do fabricante ou importador ao consumidor final de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi, pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS SOBRE VENDAS.

Valores creditados por fabricantes de veículos em favor de concessionárias a título de bônus, mediante pagamento em dinheiro ou desconto, utilizados como incentivos de vendas, constituem receitas operacionais sujeitas à incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, sendo descabido o lançamento contábil dessa receita em conta redutora do ativo circulante.

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BÔNUS SOBRE INTERMEDIÇÃO DE FINANCIAMENTOS.

Valores creditados por instituições financeiras a concessionárias a título de bônus por intermediação de financiamento na venda de veículos constituem receita operacional sujeita à incidência das Contribuições para o PIS e Cofins.

ERRO DE FATO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTAS DE TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DO RESULTADO.

Os lançamentos contábeis a crédito da conta Bônus em contrapartida de conta transitória de apuração do resultado não caracterizam receitas, devendo ser excluídos da base de cálculo. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Seguindo a marcha processual normal foi interposto recurso de ofício e voluntário.

Em síntese recurso voluntário requer:

- a) nulidade diante de vício insanável;
- b) do bônus contabilizado com redutores de custos. legalidade da operação;
- c) da adesão ao programa de recuperação fiscal – refis: débitos de PIS/COFINS – reconhecidos;
- d) da inaplicabilidade da multa qualificada;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

Deixo de conhecer do recurso do ofício, eis que o valor abaixo de R\$ 15.000,000,00 (quinze milhões).

De plano o presente Recurso de Ofício não deve ser conhecido, porquanto o valor do crédito exonerado não atinge o limite de alçada, conforme se explicará a seguir. Recentemente, sobreveio novo limite para a interposição de recurso de ofício, conforme PORTARIA ME n.º 02, de 17/01/2023. É o que dispõe Súmula CARF n.º 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

Quanto ao recurso voluntário

Aduz a contribuinte que realizou da adesão ao programa de recuperação fiscal – refis: débitos de PIS/COFINS – reconhecidos, assim consta em sua peça recursal:

60. A Recorrente reconheceu a procedência dos valores de R\$ 583.410,08 e R\$ 208.035,17, lançados nos anos de 2010 e 2011, respectivamente, na conta Contábil 41101006, tendo, inclusive, em relação à estas procedido a inclusão dos valores correspondentes no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS reaberto no ano de 2014, conforme se nota do Recibo de Pedido de Parcelamento da Lei n.º 12.996/2014 e DARF de pagamento da prestação inicial já anexados.

(...)

63. Nessa esteira, tendo em vista que o presente débito encontra-se no REFIS e que a Recorrente vem adimplindo com as parcelas pontualmente, pode se observar a necessidade de suspensão da exigibilidade destes créditos tributários, conforme a disposto no art. 151, VI, do Código Tributário Nacional (CTN).

Nessa esteira a DRJ assim julgou a matéria:

Assim sendo, a Unidade preparadora deverá avaliar a possibilidade técnica de segregação da parte do crédito expressamente reconhecida pelo contribuinte, para cobrança em autos apartados, levando em consideração, se for o caso, os pagamentos realizados no âmbito do alegado parcelamento.

Dessa forma, como trata-se do parcelamento do débito existe, deverá a fiscalização fazer o encontro de contas, e diante disso, não merece ser conhecido nesse tópico, eis, que o parcelamento importa na renúncia recursal.

Passo analisar as demais matérias.

1 NULIDADE DIANTE DE VÍCIO INSANÁVEL

Alega a contribuinte pela nulidade diante do fato da auditor ter ultrapassado o prazo estabelecido para lançamento nos termos da Portaria RFB nº 3.014/2011

A esse respeito, está pacificado no CARF o entendimento de que o MPF constitui mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária e que eventuais irregularidades na sua emissão ou prorrogação não são suficientes para anular o lançamento. Logo, sequer é necessário aprofundar a análise das provas para verificar se tal atraso realmente existiu.

Nesse sentido a súmula CARF:

Súmula CARF nº 171

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Nego provimento ao pleito.

2 DO BÔNUS CONTABILIZADO COM REDUTORES DE CUSTOS. LEGALIDADE DA OPERAÇÃO

Quanto à esse ponto, entendo que as bonificações, por ser modalidade de desconto, tal como definiu o próprio STJ, como dito alhures, devem ser registradas como redutores de custos. Nas operações com produtos bonificados, o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de produto maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total.

A bonificação, de per si, tem a mesma natureza de um desconto concedido, pois o vendedor, apesar de não reduzir o preço, aumenta a quantidade de produtos. O que, por conseguinte, resulta na diminuição do valor unitário do bem – ou seja, redução de custo.

A diminuição do custo não confere constituição de receita, vez que os bens bonificados não implicam também em valor maior de créditos no regime não cumulativo. Assim, as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de Cofins.

E, conforme já transcrito, é de se considerar o disposto na Súmula nº 57 do STJ que teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156-SP - de relatoria do Ministro Humberto Martins. No feito, restou decidido à sistemática dos recursos repetitivos – que a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma

maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. Destaca-se esse apontamento o escrito sobre descontos e bonificações contemplado no recente livro “PIS e Cofins na Teoria e na Prática – uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo”, coordenado pelos nobres Professores Marcelo Magalhães Peixoto e Adolpho Bergamini lançado pela MP Editora.

Evidente, portanto, e, síntese, trazer que:

- O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício;
- A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda;
- Os descontos incondicionais, assim como as bonificações, não possuem natureza de receita – e, por conseguinte, não devem ser tributados pelo PIS e Cofins – devendo ser, ambos, registrados como redutores de custo

A sistemática de *Hold Back* é uma prática muito comum utilizada pelas concessionárias junto às montadoras de veículos, que consiste em acréscimo de um percentual no seu custo na nota fiscal de compra, o qual, após o pagamento à montadora, é oportunamente devolvido à concessionária.

A não incidência das contribuições PIS e COFINS sobre os valores recebidos pelas concessionárias de veículos a título de *Hold Back*, pelos seguintes fatos:

(i) trata-se de sobrevalor pago no momento da aquisição do veículo, que compõe uma espécie de fundo e é objeto de aplicação financeira, sendo posteriormente devolvido à concessionária;

(ii) são valores pertencentes às concessionárias, não ao fabricante, que têm direito subjetivo de pedir a restituição, acrescida de juros;

(iii) não se trata de pagamento, mas sim a devolução dos valores do *Hold Back*;

Com base nas premissas acima, entendo pela inexistência de relação jurídica que obrigue as concessionárias a recolher PIS/COFINS sobre os valores que lhe foram restituídos à título de *Hold Back*, exceto em relação à receita financeira do capital retido.

Nesse sentido:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5014845-14.2012.4.04.7200/SC

RELATORA: DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA
MÜNCH

APELANTE: DIMAS COMERCIO DE AUTOMOVEIS LTDA

APELADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: Trata-se de embargos de declaração em que se discute se os valores recebidos por concessionária de veículos, concedidos pela indústria montadora, em operações denominadas hold back, constituem receita das concessionárias para fins de apuração da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

A questão é bastante interessante, até porque, nos termos do art. 1º da Lei 10.637/02 e do art. 1º da Lei 10.833/03, as contribuições PIS e COFINS incide sobre o total das receitas auferidas no mês, “independentemente da sua denominação ou classificação contábil”. Como não há determinação legal de exclusão, da base de cálculo, dos valores de hold back, temos de analisar se podem ser considerados receita tributável, submetida à regra geral.

(...)

Os arranjos contratuais são complexos, mas a análise a respeito de o hold back ser ou não receita tributável parece-me simples.

Os juros recebidos como acessórios certamente constituem receita tributável, porquanto se trata de ingresso novo.

Mas o valor principal, esse corresponde ao montante prestado pela própria concessionária à montadora e que lhe é prestado de volta na mesma espécie. Essa equivalência revela seu caráter devolutivo.

Receita que já fora obtida, tributada e utilizada para a prestação do hold back por ocasião da aquisição de veículos junto à montadora, acaba por retornar, conforme as cláusulas contratuais que regem o regime.

Esse retorno, independentemente do nome que se lhe atribua, apenas recoloca a concessionária na disponibilidade da receita que anteriormente obtivera e que, inclusive, já fora submetida à tributação.

Ante o exposto, voto por dar provimento aos embargos de declaração, com excepcionais efeitos infringentes, de modo a declarar que os valores recebidos a título de bônus/incentivos de vendas, bem como de hold back, não podem ser submetidos à incidência do PIS e COFINS, uma vez que não constituem nova receita obtida pela concessionária de veículos.

Ainda, nesse sentido:

Ao analisar a figura jurídica em comento, não nos parece adequado, com todas as vênias, discutir se ele configura ou não um desconto ou bonificação incondicional, dada pela montadora. Rigorosamente, ao adquirir o veículo, a concessionária paga duas coisas diferentes, destacadamente, quais sejam, o valor do bem adquirido e o hold back, sendo que este último obrigatoriamente será devolvido posteriormente, salvo o implemento de condição ou termo, remunerado por juros. Ora, caso se tratasse do pagamento de um bônus, que sentido se faria remunerar esse capital ao devolvê-lo ao concessionário?

Em se tratando de um valor entregue pela concessionária à montadora para posterior devolução, dentro de um determinado prazo, a problemática se coloca em uma etapa anterior à discussão de haver ou não um desconto incondicional, ou mesmo se esse

valor já fora tributado na concessionária. A questão aqui é se há, efetivamente, receita auferida nessas duas operações.

Nesse sentido, considerando a premissa de que a devolução do hold back deverá ocorrer, sendo um direito subjetivo da concessionária (ainda que sujeita à perda desse direito pelo implemento de condição ou termo), não há como se reconhecer receita na fabricante, por carecer do atributo de definitividade do ingresso (a entrada sem reservas ou condições), e tampouco na concessionária, na devolução, por não se tratar de elemento novo e positivo. Caso o hold back estipule alguma cláusula na qual a concessionária perca o direito à restituição, por exemplo, pelo transcurso de X dias após a aquisição do veículo, há que se reconhecer que apenas nesse momento, com o implemento dessa condição que faz decair o direito à restituição dos valores, é que nascerá uma receita para a montadora, e uma perda para a concessionária.

De um modo ou de outro, parece-nos que o hold back é um valor que passa ao largo do real custo de aquisição do veículo pela concessionária, independente da sua inclusão ou não no valor da nota fiscal, mas desde que previsto contratualmente e mantido o seu controle segregado. É, em rigor, a entrega de valores para restituição futura, sujeito a eventual condição decadencial desse direito do concessionário: em se implementando a condição, tratar-se-ia de reconhecer uma receita na montadora, nesse momento. Por outro lado, quando da devolução desses valores à concessionária, não há que se falar, como afirmado acima, em receita nem para a montadora, quando houve o ingresso dos valores, nem para a concessionária, quando houve o seu retorno.

Essa conclusão tem impacto sobre um dos argumentos mais invocados nesses casos, de que esses valores não poderiam ser tributados no recebimento pela concessionária, porque já teriam sido tributados pelo PIS/Cofins monofásico pela fabricante. Na verdade, na esteira do que argumentamos, em regra esse valor sequer poderia ser incluído na base de cálculo desses tributos pagos pela montadora, não compondo o custo do veículo, no momento da aquisição do veículo pela concessionária. Posteriormente, caso implementada alguma condição que implicasse a perda do direito à restituição desses valores, o seu reconhecimento contábil, pela montadora, deveria se dar a título de receita, e tributado conforme.

Naturalmente, as conclusões acima pressupõem que o hold back seja estabelecido na forma típica que ele possui, e com a estrutura com a qual ele se disseminou nesse setor, no âmbito nacional e internacional, como foi anteriormente explanado. Chamar de “hold back” um bônus (ou outro tipo de receita financeira paga pela montadora) não tem o condão de magicamente transmutá-lo em outra coisa. Como advertira Montaigne, “il y a le nom et la chose” - o exame concreto dos termos contratuais é essencial à identificação da figura jurídica presente.

Portanto, revisitando os precedentes do CARF sobre o tema, verifica-se a necessidade de que esses casos, e outros análogos, sejam minuciosamente analisados, para que se depure o que é bônus, independente do fundamento, do que é o hold back. A análise dos principais argumentos enfrentados nos acórdãos, quais sejam, de se tratar de um desconto incondicional ou de que os valores já teriam sido tributados pelo PIS/Cofins monofásico, evidenciam um atropelo de questão anterior, que nos parece fulcral: a sua não caracterização como receita da montadora, enquanto carente de definitividade do ingresso, e a não caracterização de receita da concessionária, quando da sua devolução.

Trata-se de um tema complexo, que evidencia a complexidade dos arranjos contratuais construídos setorialmente, e a necessidade de uma compreensão profunda dos aspectos técnicos, para na definição da incidência tributária, separar o joio do trigo.

DIRETO DO CARF, PIS/Cofins sobre o hold back no mercado de automóveis

Por Carlos Augusto Daniel Neto

<https://www.conjur.com.br/2021-jun-02/direto-carf-piscofins-hold-back-mercado-automoveis?imprimir=1>

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento.

3 DA INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA

A contribuinte aduz que não houve fraude ou simulação, por tal razão, deveria ser excluída a multa qualificada.

A fiscalização ao realizar o enquadramento assim descreveu:

Dos fatos relatados neste termo, constatou-se que os Bônus recebidos pela fiscalizada foram escriturados em contas contábeis de custo (41101004 - BONUS , 41101005 - BONUS REDUTOR PEÇAS e 41101006 - BONUS VEICULOS). Mesmo tendo a fiscalizada afirmado em resposta a Intimação que esses valores tinham a natureza de receitas financeiras, as mesmas não fizeram parte da conta 3 - RECEITAS. Apesar de toda conta de custo ter natureza de ser uma conta de DEBITO, se destaca que em sua conduta a contribuinte ao escriturar esses BONUS em conta de custo o fez por meio de lançamentos a CREDITO dos valores, mudando a natureza da conta contábil. Essa atitude requereu da equipe de fiscalização o trabalho investigação da consistência dos valores lançados em conta de custo e ficou demonstrado que os atos foram praticados seguiram um plano prévio e conduta reiterada durante mais de um ano, com o propósito de reduzir as Contribuições Sociais do PIS e da COFINS.

O resultado das condutas realizadas em 2010 e 2011 foi a artificialidade da escrituração de receitas em contas de custos com lançamentos a CREDITO ao invés de a DEBITO, excluindo assim da base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de bônus, resultando em um recolhimento inferior ao efetivamente devido.

Diante do provimento do pleito de bônus, não vejo o enquadramento nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/62 combinado com o art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Ainda ao meu sentir, mesmo que improcedente, trata-se de uma tese jurídica amplamente debatida, tendo julgado favoráveis e desfavoráveis, assim não sendo evidenciado qualquer elemento caracterizador de dolo.

Assim, dou provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, e não conhecer em parte do recurso voluntário, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito em DAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Fl. 11 do Acórdão n.º 3301-013.880 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10530.726857/2014-22

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênia ao eminente Relator para divergir do resultado por ele proferido, expondo, a seguir, as razões pelas quais considero correta a incidência das contribuições do PIS e da COFINS, relativas aos anos de 2010 e 2011, sobre os bônus, incentivos e comissões de vendas recebidos pela recorrente.

1. Bonificações e comissões

Em apertada síntese, a recorrente formaliza acordos comerciais com montadoras de veículos e recebe comissões ou bônus decorrentes de suas vendas de veículos e peças de substituição, para os quais considera como redutores de custos das mercadorias adquiridas.

De acordo com seu entendimento, os bônus possuem natureza de receitas financeiras, portanto, abarcadas pelo Decreto n.º 5.442/2005, então vigente em relação aos fatos geradores, e as comissões possuem o caráter de descontos incondicionais, para os fins da legislação tributária.

A recorrente assim explicou à autoridade tributária durante o procedimento fiscal:

"Em relação aos valores escriturados nas contas contábeis: 411011004 – Bônus Veículos GMB – Redutor de Custo; 41101005 – Bônus Redutor de Peças; 41101006 – Bônus Veículos e 41401003 – Custo Comissão Venda Direta Internet.

1: Esclarecimentos da razão dos valores constantes nessas contas não estarem na base de cálculo do PIS e COFINS."

As contas identificadas como bônus são relativas a valores recebidos da fábrica em decorrência do cumprimento de metas de vendas previamente estabelecidas (411011004 – Bônus Veículos GMB - 41101005 – Bônus Redutor de Peças e 41101006 – Bônus Veículos).

No tocante aos bônus, temos que estes são pagos pela montadora, em momento posterior, em decorrência do atingimento das metas, representando, portanto, uma vantagem financeira, fora do alcance da incidência das contribuições Pis / Cofins, como prevê o Decreto 5.442/2005 em conjunto com o artigo 373 do RIR – Decreto 3.000/99.

...

Por fim, a conta "41401003 – Custo Comissão Venda Direta Internet refere-se a descontos concedidos pela concessionária na operação de intermediação da venda do veículo na modalidade de faturamento direto, sendo que a concessionária paga o valor relativo ao desconto.

Dessa forma, a legislação respalda a não inclusão dos valores constantes nas referidas contas na base de cálculo do Pis / Cofins."

As Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram a sistemática da não cumulatividade para o PIS e para a COFINS, respectivamente, definindo que as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

A determinação da base de cálculo das contribuições é feita com base na totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica, na qual se inclui a receita proveniente da venda de bens e serviços, bem como todas as outras receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo que a legislação permite a realização de exclusões na base de cálculo e apropriação de créditos.

Nesse cenário, receita equivale a um aumento patrimonial da empresa e, portanto, pode ser gerada pela efetiva entrada de dinheiro, mas, igualmente, como na redução de um passivo exigível, por exemplo.

No presente, portanto, todas as contas incluídas pela Fiscalização na base de cálculo das contribuições refletem valores que a empresa auferiu, ainda que mediante redução de suas obrigações. As contas contábeis são as seguintes:

Em 2010

- 41101004 BONUS VEÍCULOS GMB - REDUTOR CUSTO
- 41101006 BONUS VEICULOS
- 41101005 BONUS REDUTOR CUSTO PECAS
- 31703001 VENDA COMISS.VDA.DIRETA-INTERNET

Em 2011

- 41101004 BONUS VEÍCULOS
- 41101006 BONUS VEICULOS - REDUTOR CUSTO
- 41101005 BONUS REDUTOR CUSTO PECAS
- 31703001 VENDA COMISS.VDA.DIRETA-INTERNET

O tema é de amplo conhecimento no âmbito deste Conselho, havendo reiterados precedentes desfavoráveis aos contribuintes. Com efeito, compartilho do entendimento de que os valores recebidos a título de bonificações e comissões constituem, de fato, receitas tributáveis.

Deste modo, reproduzo as razões de decidir do Acórdão nº 9303-003.548, no julgamento do Processo nº 10580.725551/2021-11, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, em sessão de 17.03.2016, *in verbis*:

“Referida matéria já foi objeto de análise nesta CSRF em 14 de junho de 2012, no acórdão nº 9303002.017, tendo como redator designado do voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos, tendo este relator acompanhado o respectivo voto condutor, quando se decidiu nos seguintes termos:

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

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação – ficará registrado ainda um saldo devedor, incorreto, pois a dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um lançamento a débito daquela conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

Por representar um aumento do Patrimônio Líquido (redução do Passivo sem correspondente redução do Ativo) esse lançamento tem a natureza de uma

receita (receita financeira), ainda que seja forçoso reconhecer que nenhum ingresso novo ocorreu.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe, também, transcrever as ementas parciais que reconhecem que os valores recebidos a título de bonificação constituem-se receita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

BONIFICAÇÕES. PAGAS PELOS FORNEDORES. NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. CONTRATADAS COMO DESCONTOS. NATUREZA DE RECEITA. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DE DESPESAS. NATUREZA DE RECEITA. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO. Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. E tal natureza lhe cabe, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.”

(Processo nº 18050.720506/201412, Acórdão nº 3301-003.874, Sessão de 28.06.2017, Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho)

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.”

(Processo nº 19647.006222/2005-81, Acórdão nº 9303-012.198, Sessão de 21.10.2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

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

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

RECEITAS. REDUÇÃO DE PASSIVO. VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. TRIBUTAÇÃO. No regime de apuração não cumulativa da Cofins, receitas para fins de tributação independem de sua classificação contábil e representam um aumento de seus ativos, que pode ser tanto por representar um ingresso de recursos, quanto por representar redução de passivo. Apesar de serem denominadas de descontos ou bonificações, pois decorrentes de acordos comerciais com os fornecedores para promoções, publicidades, não se tratam de descontos financeiros (ou condicionais), tampouco descontos incondicionais, pois os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição.”

(Processo n.º 10480.723937/2018-92, Acórdão n.º 3301-007.009, Conselheiro Salvador Candido Brandao Junior, Sessão de 23.10.2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.”

(Processo n.º 10480.722794/2015-59, Acórdão n.º 3401-004.011, Sessão de 28.09.2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan – redator designado)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

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.”

(Processo n.º 10480.720722/2010-62, Acórdão n.º 9303-003.515, Sessão de 15.03.2016, Conselheiro Júlio César Alves Ramos – redator designado)

Conforme constatado pela autoridade fiscal, as vantagens oferecidas não se equivalem a descontos incondicionais ou receitas financeiras, trata-se de incentivos “*por determinadas ações vinculadas a venda de veículos, a exemplo de "Bônus Emplacou Ganhou!", "Bônus de Liquidação". "Descontos em nota", sempre vinculados a um modelo de carro a ser vendido, estabelecendo um valor fixo por veículo e por ano-modelo*”.

Ademais, ressalta a fiscalização:

“(…) Destaca-se que as unidades em estoque sujeitas à equalização receberão o crédito em conta. Nas outras modalidades estão especificadas pagamentos em conta da concessionária. Assim, a GMB realiza os pagamentos dos bônus/incentivos por meio de depósitos em conta-corrente e por meio de descontos em nota dos carros transferidos para a concessionária.”

A autoridade fiscal também identificou formas semelhantes de remuneração sobre peças e acessórios, bem como sobre convênios com instituições financeiras, em que sempre há comissões sobre as vendas.

Deste modo, por se tratar de rendimentos decorrentes da atividade principal, as receitas com bonificações e comissões sobre vendas devem se submeter à incidência do PIS e da COFINS, não cumulativos, nos termos das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A partir dessas considerações, o colegiado votou por negar provimento ao recurso nesta matéria.

2. Multa qualificada

Neste particular, pertinente a reprodução do que consta do Termo de Verificação Fiscal:

“Dos fatos relatados neste termo, constatou-se que os Bônus recebidos pela fiscalizada foram escriturados em contas contábeis de custo (41101004 - BONUS , 41101005 - BONUS REDUTOR PEÇAS e 41101006 - BONUS VEICULOS). Mesmo tendo a fiscalizada afirmado em resposta a Intimação que esses valores tinham a natureza de receitas financeiras, as mesmas não fizeram parte da conta 3 - RECEITAS. Apesar de toda conta de custo ter natureza de ser uma conta de DEBITO, se destaca que em sua conduta a contribuinte ao escriturar esses BONUS em conta de custo o fez por meio de lançamentos a CREDITO dos valores, mudando a natureza da conta contábil. Essa atitude requereu da equipe de fiscalização o trabalho investigação da consistência dos valores lançados em conta de custo e ficou demonstrado que os atos foram praticados seguindo um plano prévio e conduta reiterada durante mais de um ano, com o propósito de reduzir as Contribuições Sociais do PIS e da COFINS.

O resultado das condutas realizadas em 2010 e 2011 foi a artificialidade da escrituração de receitas em contas de custos com lançamentos a CREDITO ao invés de a DEBITO, excluindo assim da base de cálculo da apuração do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de bônus, resultando em um recolhimento inferior ao efetivamente devido.

A Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, define a fraude tributária:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por sua vez, a lei nº 9.430/96 trata das multas de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Desta forma, a multa de ofício será aplicada no percentual de 150%, de acordo com as legislações acima dispostas e com o Inciso II do art. 957 do RIR/99, pois se estabeleceu a convicção de que todos os atos de escrituração dos Bônus em conta de Custo com lançamentos a CREDITO visou esconder da Fiscalização as receitas vinculadas a vendas de veículos e peças; atitude realizada com intuito evidente de fraude e contra as regras contábeis brasileiras, conforme os fatos narrados acima.”

Por sua vez, o julgador *a quo* decidiu pela manutenção da multa qualificada, sob a seguinte motivação:

“De fato, a simples falta decorrente de erro de lançamento contábil, ainda que resulte em não pagamento ou pagamento a menor do tributo não configura, por si só, razão suficiente para a qualificação da multa. Contudo, há que se perquirir, no presente caso, se o que ocorreu foi de fato um equívoco contábil ou um ardid contábil consciente, visando mascarar a natureza do fato gerador, para excluí-lo indevidamente do campo de incidência da tributação.

De parte da fiscalização, o Auditor assevera que o contribuinte tinha plena consciência da natureza de receita dos bônus e, mesmo assim, os contabilizou como conta de custos. De fato, durante a auditoria, a fiscalizada justificou a não tributação dos bônus, sob o fundamento de que se tratava de uma receita financeira. Essa afirmação da fiscalizada demonstra, sem dúvida, a sua consciência sobre a natureza de receita dos bônus.

Contraditoriamente, mais tarde, na fase de impugnação, a defendente abandona a tese de receita financeira e inova com o argumento de que o bônus não deve ser tributado, agora não por ter natureza de receita financeira, mas por tratar-se de conta redutora do ativo. Essa mudança de estratégia de defesa revela sua consciência quanto à real natureza tributária dos bônus e uma tentativa de explicar a atipicidade de seu lançamento contábil em conta redutora do ativo.

Em realidade, a contabilização de uma conta de receita, no caso um bônus, na sua maior parte em dinheiro, como conta redutora do ativo, situação esdrúxula do ponto de vista contábil, revela a meu ver, a intenção de mudar a natureza do fato gerador, ao transformar uma conta de resultado (receita) em conta patrimonial de custo, de modo a reduzir o montante do tributo. Esse intuito se evidencia mais ainda, atestando que não se trata de mero erro contábil, na medida em que tais lançamentos ocorreram reiteradamente ao longo de todos os meses de 2010 e 2011, período abrangido pela fiscalização.

Assim, entendo que a conduta do contribuinte subsume-se ao tipo previsto no art. 72 da lei n.º 4502/64, fundamento legal utilizado pelo Auditor Fiscal no auto de infração para o agravamento da multa.

Por tais razões, voto pela manutenção da multa qualificada.”

Com a devida vênia, se o elemento definidor inequívoco da fraude, conforme se depreende dos excertos acima, foi a manifesta vontade de lesar o Erário, essa não se demonstrou no Termo de Verificação Fiscal. Isso porque a aplicação da multa qualificada pressupõe a demonstração, pela fiscalização, do evidente intuito de fraude, o qual se caracteriza pela vontade livre, deliberada e consciente da sonegação, através do dolo específico.

Reproduzo os ensinamentos da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no voto condutor do Acórdão n.º 3301-003.956, quando do julgamento do Processo n.º 19515.721282/2012-52, em sessão de 26 de julho de 2017:

A fraude tributária é a violação intencional da norma jurídica tributária, sendo imprescindível a existência do dolo, que é a intenção de empregar expediente ardiloso para “mascarar” a ocorrência do fato jurídico-tributário.

Não basta a simples suspeita de fraude, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário.

Eis que, no que tange às infrações tributárias, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados:

Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 857).

E ainda sobre o papel da aplicação da multa qualificada:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravamento de penalidade em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico tributário. É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Para caracterizar a multa agravada, é necessário, outrossim, a existência de fato doloso, fraudulento ou simulado, devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade. (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 6.ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 894).

Sobre a matéria, assim há decisões no âmbito deste Conselho:

“MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do dolo, não sendo autorizado ao Fisco impô-la quando a verificação do ilícito emerge de dados e elementos apurados dentro da contabilidade do sujeito passivo apresentada de forma espontânea e sem nenhum embaraço. Multa de ofício que se reduz de 150% para 75%.”

(Processo n.º 10803.720067/2012-14, Acórdão n.º 1402-002.627, sessão de 22.06.2017, Conselheiro Paulo Mateus Ciccone)

“MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, decorre do tipo (lei) e é imposta com culpa ou dolo, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação.”

(Processo nº 19515.721608/2011-61, Acórdão nº 9202-003.764, sessão de 16.02.2016, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)

“MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. A qualificação da multa de ofício a que se refere o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 requer a precisa configuração de uma das situações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.”

(Processo nº 10510.723751/2012-43, Acórdão nº 3403-003.112, sessão de 23.07.2014, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

“MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. DOLO GENÉRICO E DOLO ESPECÍFICO. Em toda e qualquer infração está presente a culpa ou dolo genérico, sujeito a multa de ofício de 75%. Na imposição da multa qualificada de 150% também se exige o dolo, mas o dolo específico, a conduta e vontade deliberada de sonegar, com assunção do risco consciente da infração agravada. Incabível assim a imposição da multa qualificada quando não se comprovar, de forma firme e estreme de dúvidas, o dolo específico, o aspecto subjetivo do infrator na vontade deliberada ou assunção consciente do risco da sonegação.”

(Processo nº 12448.735830/2011-42, Acórdão nº 2201-002.198, sessão de 13.08.2013, Conselheiro Odmir Fernandes – redator designado)

Deste modo, o colegiado entendeu que não houve caracterizado o dolo, do que se votou por reduzir a multa de qualificada de 150% para a multa de ofício de 75%.

Conclusão

De todo exposto, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário, quanto a exoneração da autuação sobre os valores de bônus e comissões, e, por unanimidade de votos, votou-se por dar parcial provimento ao recurso, para reduzir a multa do patamar de 150% para 75%, pela ausência do elemento caracterizador do dolo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe