



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

**Processo nº** 10640.720321/2013-75  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-001.286 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** KIPLAC INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PROCEDÊNCIA.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DEDUTIBILIDADE.

A bonificação em mercadorias, concedida sob a forma de unidades físicas do produto fornecidas além do contratado, é despesa dedutível na apuração do resultado tributável pelo IRPJ e CSLL, desde que comprovado que se vincula a uma operação de venda na mesma data, ao mesmo cliente e em valores compatíveis.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. INTUITO DOLOSO. AUSÊNCIA DE PROVA.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Aplicação da súmula CARF nº 25.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2010

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária

decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri e Hélio Araújo, que cancelavam a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e o Conselheiro Eduardo Andrade, que mantinha a multa de ofício no percentual de 150% com relação à infração 001.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Marcelo de Assis Guerra, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Eduardo de Andrade, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

KIPLAC INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTE LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 09-44.417, de 05/06/2013, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 421/437), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 477/498), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fls. 455/476) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 438/454), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009. O total da exação alcançou R\$1.582.690,61, aí incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até a data do lançamento (Demonstrativo à fl. 420).

Conforme descrição nos autos de infração e no Relatório Fiscal (fls. 501/509), duas foram as infrações apuradas pelo Fisco, a saber:

- Omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários cuja origem o contribuinte, devidamente intimado, não logrou comprovar.

Por se tratar de conta bancária mantida à margem da escrituração contábil, a fiscalização considerou dolosa a conduta da fiscalizada e aplicou a esta infração a multa qualificada de 150%.

- Glosa de despesas indedutíveis – despesas com brindes. A esta infração foi aplicada multa de 75%.

Ciente do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação acerca do seguinte, em apertada síntese:

- Nulidade do lançamento por basear-se exclusivamente em movimentação bancária, sem provas suplementares da existência de renda tributável.
- Os brindes seriam bonificações concedidas a clientes com o objetivo de incrementar vendas. Tratar-se-ia de custo operacional dedutível.
- Questiona os fundamentos para aplicação da penalidade, e afirma a impossibilidade de imposição de multa qualificada, no caso.
- Questiona a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal.

A 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 09-44.417, de 05/06/2013 (fls. 924/932), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.*

*Não se cogita de nulidade dos lançamentos, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, ou no 142 do Código Tributário Nacional.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.*

*Caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em conta bancária de depósito, ou de investimento, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*DESPESAS A TÍTULO DE BRINDES. INDEDUTIBILIDADE.*

*Comprovada a materialidade de despesas contabilizadas a título de brindes, há que se manter sua glosa, dada sua indedutibilidade.*

*MULTA QUALIFICADA*

*No caso de evidente intuito de fraude, pela via da sonegação, aplica-se multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.*

*LANÇAMENTOS REFLEXOS. Pis. Cofins. CSLL*

*Uma vez que os lançamentos decorreram dos mesmos elementos prova que nortearam o do IRPJ, impõe-se a eles, mudando o que deve ser mudado, o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.*

Ciente da decisão de primeira instância em 22/06/2013, conforme termo à fl. 934, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/07/2013 conforme carimbo de postagem à folha 962.

No recurso interposto (fls. 936/956), após historiar os fatos, por sua ótica, a recorrente alega preliminarmente que o lançamento seria nulo por basear-se exclusivamente em movimentação bancária, sem provas suplementares da existência de renda tributável. Afirma que nem tudo que passa pela conta-corrente representa renda. Invoca a Súmula nº 182 do antigo TRF e o Decreto-Lei nº 2.471/88. Colaciona jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Conclui este tópico afirmando que “a Fiscalização limitou-se a efetuar o somatório dos depósitos sem qualquer vinculação com a receita supostamente omitida, motivo pelo qual o lançamento deve ser declarado nulo”.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

Acerca do segundo item da autuação (glosa de despesas com brindes), a recorrente insiste em que, não obstante a contabilização equivocada na rubrica “despesas com brindes”, as despesas glosadas seriam, na verdade, bonificações concedidas incondicionalmente a clientes como instrumento de incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros. Sustenta que, desta forma, as bonificações podem ser traduzidas como desconto incondicional. Por outro lado, caso as bonificações não sejam assim entendidas, deveriam ser aceitas como despesas operacionais dedutíveis.

Busca fazer a distinção entre bonificações e brindes. Afirma que a única equivalência seria no âmbito da legislação do ICMS, que atribui o mesmo CFOP 5910/6910 para bonificações, doações e brindes. Esclarece que a bonificação é feita com mercadoria normalmente comercializada pelo contribuinte e, por liberalidade do vendedor ou fornecedor não é cobrada do adquirente. Brindes, por outro lado, não poderiam constituir objeto normal da atividade da empresa nem integrar o estoque.

Invoca a Solução de Consulta nº 14, de 05/04/2002; a Solução de Consulta nº 298, de 28/11/2007; e a Solução de Consulta nº 115, de 25/07/2008.

Sustenta que “a diferença entre bonificação em mercadorias e desconto incondicional é que aquela (bonificação) se constitui em abatimento concedido sob a forma de unidades físicas do produto; este (desconto incondicional), em redução sobre o preço do produto vendido. Uma ou outra forma a dedutibilidade é inconteste”. No primeiro caso, sob a

forma de despesas operacionais; no segundo, sob a forma de redução da receita bruta. Colaciona jurisprudência administrativa em favor de sua tese.

A recorrente passa a combater a multa qualificada aplicada à primeira infração (omissão de receitas). Não haveria, por sua ótica, provas seguras do evidente intuito de fraude, o que incumbiria ao Fisco. Isto seria especialmente verdade, em se tratando de infração apurada mediante presunção legal. Invoca a Súmula CARF nº 14 e colaciona jurisprudência administrativa em suporte a seu entendimento. Conclui afirmando que a multa qualificada não poderia prevalecer.

Finalmente, a recorrente se insurge contra a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal para tanto.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O primeiro ponto a ser examinado é a arguição de nulidade do lançamento, por basear-se exclusivamente em movimentação bancária, sem provas suplementares da existência de renda tributável.

A decisão de primeira instância rejeitou esse argumento, o que também faço aqui.

A acusação trata (em parte, infração 001 do auto de infração do IRPJ) de omissão de receitas, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, a seguir transcrito:

*Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.*

*§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.*

*§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:*

*I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;*

*[...]*

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à recorrente. Ao Fisco cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, qual seja, a ocorrência de depósitos bancários de origem não comprovada. Não há dúvidas de que os depósitos efetivamente ocorreram. No entanto, regularmente intimada, a recorrente poderia afastar a presunção de omissão de receitas, desde que apresentasse, nos termos da lei, documentação hábil e idônea que comprovasse, individualizadamente, a origem dos valores creditados em suas contas-correntes.

A obrigação de escriturar toda a movimentação financeira, inclusive bancária e, ainda, de guardar todos os documentos e demais papéis que sirvam de base para a escrituração está prevista nos arts. 251 e seguintes do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Ao descumprir essa obrigação, a recorrente queda sem meios hábeis para comprovação da origem dos valores que transitaram por sua conta-corrente. Não tendo a interessada qualquer cautela em documentar adequada e completamente os fatos, ficam por sua conta e risco as consequências de tal negligência. No caso, a consequência é a aplicação da presunção legal de omissão de receitas, nos estritos termos da lei, conforme anteriormente mencionado.

Também não é demais registrar que a Súmula nº 182, do extinto Tribunal Federal de Recursos, bem assim a jurisprudência administrativa colacionada pela recorrente, se referem à legislação pretérita, anterior à vigência da Lei nº 9.430/1996, e se encontram superadas. No que tange a decisões mais recentes, com o devido respeito ao Poder Judiciário, não há, até o momento, alguma que vincule a decisão a ser proferida por este CARF, nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal.

A seguir, passo a analisar os argumentos contrários à qualificação da multa, aplicada à primeira infração (omissão de receitas). Não haveria, segundo a recorrente, provas seguras do evidente intuito de fraude, o que incumbiria ao Fisco.

Compulsando os autos, especialmente o Relatório Fiscal (fls. 501/506), constato que o contribuinte foi intimado a comprovar créditos em quatro contas bancárias, totalizando R\$8.317.367,36, a saber:

- Conta 136452, agência 270 do Banco do Brasil, total de créditos R\$4.174.542,19;
- Conta 271282, agência 270 do Banco do Brasil, total de créditos R\$1.058.473,42;
- Conta 37000-1, agência 1940 do Banco Bradesco, total de créditos R\$150.002,39; e
- Conta 19835, agência 1558 do Banco Itau, total de créditos R\$2.934.349,36;

O contribuinte logrou comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos depósitos bancários em três das contas mantidas junto a instituições financeiras, contas essas, ressalte-se devidamente escrituradas em sua escrita contábil. No entanto, a conta nº 271282 não estava escriturada, nem foram apresentados quaisquer comprovantes acerca da origem dos valores ali movimentados, pelo que esses créditos, totalizando R\$1.058.473,42, foram considerados receitas omitidas, com base na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Ao qualificar a multa de ofício, o Fisco assim se manifestou:

O procedimento adotado pelo contribuinte, relatado anteriormente, de omitir receitas na escrituração contábil e fiscal, mediante utilização de conta bancária não escriturada, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e, portanto, enseja a aplicação de multa qualificada de 150% [...].

[...]

Manter e movimentar conta bancária mantida à margem da contabilidade, utilizando-a com o propósito de omitir receita, é conduta que se subsume à figura típica da sonegação.

Quanto a este ponto, entendo que assiste razão à recorrente.

É que a presunção legal de omissão de receitas não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, como tem decidido o CARF, em matéria inclusive já sumulada (Súmula CARF nº 25). A presunção de omissão de receitas é pela falta de comprovação da origem dos créditos, e o fato de que a conta era mantida à margem da contabilidade apenas reforça essa presunção, mas não conduz automaticamente à conclusão acerca do intuito doloso de sonegar, especialmente porque a acusação continua ancorada em presunção.

Observo que não se encontram, no caso sob análise, circunstâncias que poderiam firmar a convicção sobre o intuito doloso, tais como, por exemplo, contas mantidas em nome de terceiros, ou contas que representassem a totalidade, ou quase totalidade, da movimentação bancária. Por outro lado, o Fisco não aprofundou as investigações com o objetivo de comprovar, ao menos em parte dos casos, que os valores creditados na conta 271282 adviriam efetivamente de receitas não submetidas à tributação. Se, mesmo sem essa prova, a presunção legal é suficiente para manter a exigência do principal, considero que o mesmo não ocorre com a multa, a qual deve ser reduzida a 75%.

Na sequência, devem ser apreciados os argumentos da recorrente acerca do segundo item da autuação (glosa de despesas com brindes), cuja base legal é a vedação estabelecida pelo art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995. A recorrente insiste em que, não obstante a contabilização equivocada na rubrica “*despesas com brindes*”, as despesas glosadas seriam, na verdade, bonificações concedidas incondicionalmente a clientes como instrumento de incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros. Sustenta que, desta forma, as bonificações podem ser traduzidas como desconto incondicional. Por outro lado, caso as bonificações não sejam assim entendidas, deveriam ser aceitas como despesas operacionais dedutíveis.

Vejamos o teor do dispositivo legal acima mencionado, da Lei nº 9.249/1995:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

[...]

*VII - das despesas com brindes.*

[...]

É fato que, na disputa comercial pelo mercado, as empresas se valem de estratégias diversas para conseguir clientes e fechar negócios. Entre essas estratégias se encontra, por certo, a distribuição de brindes. Quanto ao conceito do que seria um brinde, embora não haja aqui a pretensão de rigor, podemos considerar como sendo “a mercadoria que não constitua objeto normal da atividade da empresa, adquirida com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final”<sup>1</sup>. Observe-se que a vedação legal à dedutibilidade é taxativa, não cabendo, no caso, discutir a necessidade, normalidade e usualidade do dispêndio.

Alega a recorrente que, no caso concreto, não se trataria de brindes, não obstante a equivocada contabilização em conta de despesa cujo nome apontaria nesse sentido. Tratar-se-ia, sim, de bonificações em mercadorias, ou seja, da entrega de produtos de sua linha de fabricação em quantidade superior à contratada, sempre com o objetivo de conduzir ao fechamento do negócio com o cliente.

Em apoio a sua tese, desde a fase impugnatória, a interessada colaciona aos autos planilha (fls. 897/908) e cópias de notas fiscais de vendas (CFOP 6101/5101) e de bonificações (CFOP 6910/5910), mediante as quais pretende comprovar suas afirmações. O exame de tais documentos permite observar, em muitos casos, que as notas emitidas com o CFOP 5910/6910 estão acompanhadas de outras notas de CFOP 6101/5101, de numeração muito próxima, senão sequencial, de mesma data e emitidas contra o mesmo cliente. Os produtos descritos nas notas fiscais são de mesma natureza, sempre da linha comercializada pela interessada. Esse quadro me leva a concluir que se trata de uma mesma operação comercial, muito embora destacada em dois documentos fiscais diversos, mas que se trata de uma única venda, repito.

Tome-se, a título de exemplo, as duas notas fiscais abaixo especificadas:

- Fl. 581, NF 48201, Data 02/02/2009, CFOP 6101; Valor R\$ 2.387,71; Cliente Maricely Silva Souza; Mercadoria: Estante home, rack.
- Fl. 582, NF 48202, Data 02/02/2009, CFOP 6910; Valor R\$ 62,31; Cliente Maricely Silva Souza; Mercadoria: Rack.

Salta aos olhos que a venda representada pela primeira nota fiscal se fez acompanhar pela entrega de um produto não originalmente contratado, a alegada “bonificação em mercadoria”, estampada na segunda nota fiscal. Não se cuida aqui, a meu ver, de brinde, entregue graciosamente e por mera liberalidade, mas de estratégia comercial de captação de

<sup>1</sup> <http://www.fiscosoft.com.br/c/3ev1/brindes-escrituracao-contabil-roteiro-de-procedimentos>, consultado em 27/01/2014.

clientela, diretamente vinculada a uma operação de venda. O valor da venda é significativamente superior ao da bonificação, como seria de se esperar.

A decisão recorrida menciona diversas soluções de consulta da Receita Federal do Brasil, a saber: Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 14, de 05/04/2002; a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 298, de 28/11/2007; e a Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 115, de 25/07/2008.

A Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 115, de 25/07/2008, cuida de prêmios/bonificações concedidas em dinheiro a representantes comerciais, vinculados ao cumprimento de metas de vendas previa e expressamente estabelecidas, situação bastante diversa da examinada nos presentes autos, que não encontra aqui aplicabilidade.

A Solução de Consulta SRRF/4ª RF/DISIT nº 14, de 05/04/2002, conclui que as bonificações concedidas em mercadorias somente se excluem da receita bruta quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente. A meu ver, faltou tratar da situação em que o vendedor não reduz a receita (situação do desconto incondicional), mas opta por contabilizar uma despesa (o custo da mercadoria concedida em bonificação). De se observar que, para o Fisco, mais importante do que o registro contábil em si, desta ou daquela forma, são a substância e a natureza da operação registrada pela contabilidade.

Finalmente, a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 298, de 28/11/2007, concluiu que *“as bonificações concedidas a clientes, visando ao incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros, se reconhecidamente vinculadas às operações comerciais realizadas pelo consulente, enquadram-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis [...]”*. Entendo ser este o enfoque mais adequado, com o qual comungo, ou seja, a verificação da normalidade, usualidade e necessidade, além da vinculação estrita às operações comerciais da interessada.

Ressalto que o raciocínio aqui desenvolvido se aplica às bases de cálculo do IRPJ, no regime do lucro real, e da CSLL. Para essas modalidades de tributação, é irrelevante se o valor do produto entregue como bonificação será acrescido ao preço da venda e imediatamente registrado como desconto incondicional, em um único documento fiscal, ou se a venda será registrada em um documento fiscal (CFOP 5101/6101) e a bonificação em outro (CFOP 6910/5910), lançado este último como despesa. O efeito sobre a base tributável será rigorosamente o mesmo, muito embora, para fins de clareza e comprovação junto ao Fisco, a primeira alternativa apresente inegáveis vantagens.

Isto posto, retomo a análise dos documentos acostados aos autos pela interessada. Conforme ressaltado, em boa parte das notas fiscais apresentadas é possível relacionar uma operação de venda a uma bonificação, e, nestes casos, considero que deva ser dado provimento ao recurso voluntário, excluindo-se da tributação as glosas correspondentes às notas fiscais do quadro abaixo. Ressalto que o quadro foi elaborado com base na planilha de fls. 897/908 e nas cópias de notas fiscais de fls. 563/895. Para maior clareza, considero conveniente repisar o critério adotado para a aceitação das despesas como dedutíveis: as notas emitidas com o CFOP 5910/6910 estão acompanhadas de outras notas de CFOP 6101/5101, de numeração muito próxima, senão sequencial, de mesma data e emitidas contra o mesmo cliente; os produtos descritos nas notas fiscais são de mesma natureza, sempre da linha comercializada pela interessada; e os valores das vendas são significativamente superiores aos das bonificações a elas associadas.

Processo nº 10640.720321/2013-75  
Acórdão n.º 1302-001.286

S1-C3T2  
Fl. 979

| Data                              | Nota Fiscal | Valor            |
|-----------------------------------|-------------|------------------|
| 12/01/2009                        | 47911       | 821,90           |
| 21/01/2009                        | 48023       | 6.027,25         |
| 21/01/2009                        | 48028       | 842,49           |
| 21/01/2009                        | 48029       | 1.596,30         |
| 23/01/2009                        | 48059       | 1.346,04         |
| 02/02/2009                        | 48202       | 62,31            |
| 02/02/2009                        | 48226       | 863,91           |
| 13/02/2009                        | 48585       | 394,29           |
| 06/03/2009                        | 48989       | 294,53           |
| 06/03/2009                        | 48991       | 24,54            |
| 19/03/2009                        | 49210       | 220,50           |
| <b>Total 1º trimestre de 2009</b> |             | <b>12.494,06</b> |
| 07/04/2009                        | 49608       | 764,42           |
| 13/04/2009                        | 49715       | 74,55            |
| 14/04/2009                        | 49753       | 1.969,55         |
| 14/04/2009                        | 49754       | 1.202,15         |
| 14/04/2009                        | 49755       | 1.216,45         |
| 14/04/2009                        | 49756       | 1.184,95         |
| 14/04/2009                        | 49757       | 1.496,54         |
| 14/04/2009                        | 49758       | 986,24           |
| 16/04/2009                        | 49818       | 439,43           |
| 16/04/2009                        | 49822       | 244,13           |
| 20/04/2009                        | 49865       | 65,90            |
| 30/04/2009                        | 50099       | 158,55           |
| 30/04/2009                        | 50120       | 378,00           |
| 07/05/2009                        | 50257       | 107,08           |
| 07/05/2009                        | 50259       | 107,08           |
| 08/05/2009                        | 50295       | 25,20            |
| 08/05/2009                        | 50307       | 25,20            |
| 14/05/2009                        | 50415       | 96,60            |
| 14/05/2009                        | 50469       | 25,20            |
| 14/05/2009                        | 50479       | 25,20            |
| 21/05/2009                        | 50654       | 24,67            |
| 28/05/2009                        | 50819       | 25,20            |
| 28/05/2009                        | 50837       | 26,25            |
| 29/05/2009                        | 50896       | 28,88            |
| 02/06/2009                        | 51016       | 196,75           |
| 02/06/2009                        | 51037       | 225,75           |
| 04/06/2009                        | 51113       | 893,32           |
| 05/06/2009                        | 51144       | 27,30            |
| 05/06/2009                        | 51157       | 24,15            |
| 09/06/2009                        | 51251       | 88,36            |
| 17/06/2009                        | 51492       | 60,90            |
| 19/06/2009                        | 51578       | 195,30           |
| 23/06/2009                        | 51636       | 162,75           |
| 29/06/2009                        | 51829       | 31,50            |
| <b>Total 2º trimestre de 2009</b> |             | <b>12.603,50</b> |
| 01/07/2009                        | 51946       | 28,88            |

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 17/02/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 17/02/2014 por

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/04/2014 por ANGELICA DOS SANTOS GOMES

Processo nº 10640.720321/2013-75  
Acórdão n.º 1302-001.286

S1-C3T2  
Fl. 980

| Data                              | Nota Fiscal | Valor           |
|-----------------------------------|-------------|-----------------|
| 08/07/2009                        | 52073       | 59,85           |
| 09/07/2009                        | 52101       | 781,20          |
| 09/07/2009                        | 52102       | 781,20          |
| 16/07/2009                        | 52320       | 202,65          |
| 17/07/2009                        | 52338       | 224,70          |
| 17/07/2009                        | 52352       | 24,15           |
| 27/07/2009                        | 52578       | 26,25           |
| 31/07/2009                        | 52759       | 115,50          |
| 31/07/2009                        | 52779       | 882,00          |
| 04/08/2009                        | 52836       | 261,45          |
| 04/08/2009                        | 52849       | 28,88           |
| 06/08/2009                        | 52977       | 113,93          |
| 03/09/2009                        | 53848       | 63,00           |
| 14/09/2009                        | 54111       | 1.801,80        |
| 21/09/2009                        | 54334       | 157,06          |
| 29/09/2009                        | 54570       | 72,19           |
| 29/09/2009                        | 54592       | 132,30          |
| <b>Total 3º trimestre de 2009</b> |             | <b>5.756,99</b> |
| 08/10/2009                        | 54941       | 1.117,56        |
| 09/10/2009                        | 54988       | 101,06          |
| 16/10/2009                        | 55206       | 197,72          |
| 16/10/2009                        | 55214       | 35,20           |
| 20/10/2009                        | 55285       | 401,63          |
| 22/10/2009                        | 55389       | 108,26          |
| 26/10/2009                        | 55475       | 99,23           |
| 29/10/2009                        | 55590       | 669,39          |
| 30/10/2009                        | 55681       | 36,17           |
| 30/10/2009                        | 55690       | 65,42           |
| 04/11/2009                        | 55728       | 36,45           |
| 04/11/2009                        | 55757       | 36,45           |
| 04/11/2009                        | 55776       | 116,87          |
| 05/11/2009                        | 55787       | 175,35          |
| 09/11/2009                        | 55902       | 89,25           |
| 16/11/2009                        | 56104       | 441,00          |
| 18/11/2009                        | 56199       | 658,34          |
| 18/11/2009                        | 56207       | 191,10          |
| 19/11/2009                        | 56247       | 63,95           |
| 20/11/2009                        | 56298       | 50,40           |
| 20/11/2009                        | 56348       | 57,75           |
| 03/12/2009                        | 56611       | 80,00           |
| 03/12/2009                        | 56622       | 252,80          |
| 07/12/2009                        | 56749       | 50,00           |
| 15/12/2009                        | 56918       | 177,80          |
| 15/12/2009                        | 56921       | 273,00          |
| 15/12/2009                        | 56934       | 571,80          |
| 15/12/2009                        | 56940       | 35,00           |
| <b>Total 4º trimestre de 2009</b> |             | <b>6.188,95</b> |

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/02/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 17/02/2014 p

or WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 20/02/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 29/04/2014 por ANGELICA DOS SANTOS GOMES

Por outro lado, na planilha de fls. 897/908 há muitas notas fiscais de CFOP 6910/5910, contabilizadas como despesas e, destarte, reduzindo o resultado tributável, às quais não corresponde de forma direta e imediata uma venda. Não se há de aceitar, para estes casos, que se cuide de bonificação nos termos anteriormente tratados, ou seja, como parte de uma operação de venda maior. A prova nesse sentido incumbiria à interessada, que dela se desincumbiu tão bem em outros casos, mas não aqui. A glosa, assim, deve ser mantida.

Finalmente, há diversos conjuntos de notas fiscais em que os valores das supostas bonificações excedem os valores das vendas. Em outras palavras, a despesa correspondente à suposta bonificação anula completamente a receita de vendas. Considero que seria necessária prova adicional de que se trata de operação necessária às atividades da empresa, e, ainda, que tal prática seria usual e habitual nesse ramo. Mais uma vez, em se tratando de dedutibilidade de despesas, o ônus de tal prova recairia sobre a interessada e, na sua ausência, a glosa deve ser mantida.

Quanto à infração 002 (glosa de despesas com brindes), diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, com a exclusão das glosas nos valores que constam do quadro acima.

Finalmente, a recorrente se insurge contra a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal para tanto.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

**Lei nº 9.430/1996:**

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

**Lei nº 5.172/1966 (CTN):**

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, **entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais,**

aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entendido, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

*JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)*

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)*

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, reduzindo as glosas de despesas nos montantes de R\$12.494,06 (1º trimestre de 2009); R\$12.603,50 (2º trimestre de 2009); R\$5.756,99 (3º trimestre de 2009); e R\$6.188,95 (4º trimestre de 2009), além de reduzir a multa qualificada ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha