



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

Processo n° 10920.720474/2014-57
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.245 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria CUSTOS INDEDUTÍVEIS
Recorrente FERRAMENTARIA JN LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUÇÃO.

Os custos e despesas operacionais são dedutíveis na apuração do resultado da pessoa jurídica apenas se devidamente comprovada com documentação hábil e idônea a realização das operações que lhe deram origem.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação.

MULTA DE OFÍCIO, NATUREZA CONFISCATÓRIA.

A arguição da natureza confiscatória dos percentuais de multa envolve matéria de caráter constitucional. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2).

CUSTOS OU DESPESAS INEXISTENTES. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Correta a imputação da multa qualificada quando o sujeito passivo deduz, na base de cálculo dos tributos, custos ou despesas referentes a operações inexistentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso quanto à natureza confiscatória dos percentuais de multa aplicados. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar exigência da multa isolada.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciconne, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no montante de R\$ 13.190.260,91; incluindo multa de ofício, juros de mora e multa isolada.

A autuação decorreu da constatação de que a interessada teria se beneficiado indevidamente com a dedução dos custos referente à diversas aquisições de insumos junto à empresa Elcion Pereira ME.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, não foi demonstrada a efetiva realização das operações pois constatou-se a inexistência de fato da empresa Elcion Pereira. Ainda que, por hipótese, pudesse ser considerada a prática de operações comerciais por aquele fornecedor, sustenta o Fisco a impossibilidade prática de serem emitidas mais de mil notas fiscais de venda quando não há sequer uma nota fiscal de compra de mercadorias que pudessem ser revendidas. Para essa irregularidade foi imputada multa de ofício proporcional no percentual de 150%.

Como decorrência da glosa dos custos ficou também caracterizada a dedução indevida de saldo de prejuízos fiscais inexistentes, apenada com multa proporcional no percentual de 75%.

Na impugnação a interessada defende, em apertada síntese, que a realização das operações estaria demonstrada pelo pagamento do preço dos produtos e insumos pela Impugnante, mediante recibos de quitação devidamente assinados pela pessoa que se declarava responsável pela empresa Elcion Pereira ME; pela escrituração contábil das notas fiscais de entrada dos produtos, bem como dos recibos de pagamento; e pelo lançamento dos produtos e insumos em seu inventário.

Afirma que se as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento, o custo seria plenamente dedutível e não poderia ser penalizada por irregularidades do seu fornecedor que não lhe dizem respeito.

Sustenta a existência de erros de cálculo na apuração da exigência do IRPJ e da CSLL, reclama pela impossibilidade da cobrança em concomitância da multa de ofício aplicada junto com o tributo e da multa isolada e defende a ausência de fundamentação para aplicação da multa de 75% sobre a compensação indevida de prejuízos.

Por fim, alega a inexistência de justificativas para imputação da multa qualificada e defende a natureza confiscatória dos percentuais das multa aplicadas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto prolatou o Acórdão 14-52.914 considerando a impugnação improcedente e mantendo o crédito tributário na totalidade. A decisão consubstanciou-se na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI (sic)*

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROVAS INDICIÁRIAS.

A comprovação material de uma dada situação fática pode ser feita, em regra, por uma de duas vias: ou por uma prova única, direta, concludente por si só; ou por um conjunto de elementos/indícios que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a certeza daquela matéria de fato.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. CUSTOS. EFEITOS.

Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta. Os valores constantes De referido documento não poderão ser deduzidos como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA. TERCEIRO INTERESSADO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional aos tributos exigidos nos autos de infração.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário a este colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatária devidamente legitimada, motivo pelo qual dele conheço.

No que se refere à comprovação de custos ou despesas com aquisição de produtos ou serviços, a jurisprudência do colegiado reconhece que irregularidades cadastrais ou formais referentes ao fornecedor das mercadorias ou ao prestador do serviço não prejudicam ao terceiro de boa fé DESDE QUE seja efetivamente comprovada a realização da operação que lhe deu origem.

É inegável que, a princípio, o documento fiscal e o registro contábil militam a favor das partes envolvidas. Entretanto, de per si não são elementos suficientes para atestar a transação principalmente quando presentes circunstâncias que indicam o contrário.

No presente caso, o trabalho fiscal foi exaustivo e detalhista na solicitação de documentos que demonstrassem a efetiva aquisição dos insumos. Ficou claro nas intimações dirigidas ao sujeito passivo que a apresentação das notas fiscais e o registro contábil não seriam suficientes para atestar as operações em questão pois constatou-se a inexistência de fato da empresa Elcion Pereira e ainda que, por hipótese, pudesse ser considerada a prática de operações comerciais por aquele fornecedor, sustenta o Fisco a impossibilidade prática de serem emitidas mais de mil notas fiscais de venda quando não há sequer uma nota fiscal de compra de mercadorias que pudessem ser revendidas.

Caberia à recorrente demonstrar o efetivo ingresso dos produtos em seu estabelecimento ou a saída para revenda ou ainda a utilização no processo produtivo (tendo em vista que as aquisições se referem a insumos).

Quanto à alegada comprovação dos efetivos pagamentos, em nada ajuda à interessada suscitar que foram feitos em moeda corrente. Além da natural dificuldade de demonstração – diferente de um depósito bancário por exemplo – considero estranho pagamentos em espécie de valores tão significativos como os aqui em discussão.

Do exposto, voto por manter a glosa da dedução dos custos com aquisição de insumos.

Em relação à suposto equívoco na apuração da exigência do IRPJ e da CSLL, a defesa não merece guarida. Apesar das detalhadas explicações prestadas na decisão recorrida, o sujeito passivo insistiu no argumento sem atentar que a base de cálculo do IRPJ é o lucro real e não o lucro líquido como deseja crer, eis que usou tal valor na peça de defesa. Nos demonstrativos de fls. 1365/1367 a base de cálculo correta pode ser visualizada no quadro “Demonstração do Lucro Real” coluna “Recalculado após a Glosa”.

No caso da CSLL, a peça recursal traz uma apuração da contribuição sem levar em consideração o Ajuste do RTT por ele mesmo informado na DIPJ. No mesmo

demonstrativo mencionado no parágrafo anterior a base de cálculo pode ser visualizada no quadro “Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido” coluna “Recalculado após a Glosa” .

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² *Idem*, *Idem*

devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada aplicada.

No que tange à multa de 75%, foi imputada sobre compensação indevida de prejuízos fiscais inexistentes. A dedução indevida do prejuízo é irregularidade decorrente de outras que absorvem o saldo de prejuízos não restando valores compensáveis.

Ainda que decorrente de outras, é irregularidade autônoma e portanto não há que se falar em duplicidade de multa. A inobservância da norma jurídica tendo como conseqüência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da penalidade.

Quanto à multa qualificada, a imputação parece-me justificada. O sujeito passivo beneficiou-se da redução na base de cálculo dos tributos pela dedução de um custo decorrente de operações que se mostraram inexistentes. Não há como negar a intenção de fraudar a administração tributária.

No que se refere à suposta natureza de confisco dos percentuais de multa, trata-se de arguição de inconstitucionalidade contra dispositivo legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, tema esse ao qual falece competência a esta Corte para apreciação.

Em resumo do exposto, voto por não conhecer dos argumentos que envolvem matéria constitucional e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos nos moldes lavrados pela Fiscalização.

Leonardo de Andrade Couto - Relator