



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

Processo nº 13116.720927/2014-18

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1201-002.096 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 15 de março de 2018

Matéria IRPJ

Recorrente A.S.E DISTRIBUIÇÃO LTDA - ME

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITA. RECEBIMENTO DE RECURSOS FINANCEIROS. FORNECEDORES. CONTAS DE RESULTADO.

Ainda que se repute, sob a égide do princípio da verdade material, que o destaque do desconto em nota fiscal é prescindível e que a bonificação perfaz de fato um desconto incondicional, é imprescindível que o impacto deste desconto seja vislumbrado na contabilidade, isto é, que seja reduzido tal valor do CMV (Custo da Mercadoria Vendida) ou mesmo que represente qualquer aumento no resultado, sob pena de incorrer-se em omissão de receitas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

Deve prevalecer o princípio in dubio pro contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, interpretando-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar que negava integral provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

Relatório

Tratam-se de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2009, no valor total de R\$ 12.556.871,19 (doze milhões quinhentos e cinquenta e seis mil oitocentos e setenta e um reais e dezenove centavos). Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática de omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização, como receitas, de recursos financeiros recebidos de fornecedores.

Do Relatório Fiscal de fls. 34/44, destaco as seguintes constatações do agente fiscal, reproduzidas pela autoridade julgadora de primeira instância, que levaram-no a proceder com o lançamento:

“(...) Ao analisarmos a Escrituração Contábil Digital (SPED-ECD) do ano-calendário 2009, constatamos que o sujeito passivo não utilizou a conta 15674 (-) ABATIMENTOS S/COMPRAS ou VERBAS/DESCONTOS FORNECEDORES para registrar os recursos financeiros recebidos de fornecedores, diferentemente dos anos-calendário 2007 e 2010, conforme balancete do CMV à fl. 6.196.

No entanto, constatamos que no ano-calendário 2009 o sujeito passivo recebeu recursos financeiros dos fornecedores, conforme comprovam os extratos bancários do ano-calendário 2009 da conta nº 6580-3 do Banco Bradesco apresentados pelo sujeito

passivo, conforme fls. 2.321 a 2.351, e foram estranhamente registrados na contabilidade com o seguinte lançamento:

Débito – 14309 - BRADESCO C/C 6580-3

Crédito – 52 – CAIXA

Os lançamentos citados efetuados pelo contribuinte são totalmente anômalos, sendo que a contabilização correta dos recursos financeiros recebidos de fornecedores seria creditar conta de resultado (Outras Receitas Operacionais) em contrapartida a débito da conta banco (Ativo). Com o procedimento contábil adotado pelo sujeito passivo excluiu indevidamente receitas operacionais da apuração do IRPJ, CSLL....

Vale ainda registrar que se utilizando do lançamento a Crédito na Conta Caixa e a Débito da Conta Banco para registrar os recursos financeiros recebidos de fornecedores, constatamos a existência de saldo credor na Conta Caixa durante todo o ano-calendário 2009, impossível em uma escrituração regular, conforme Escrituração Contábil Digital apresentada pelo sujeito passivo, da qual extraímos o relatório às fls. 6.228 a 6.248.

Do exposto, os valores recebidos dos fornecedores a título de “negociações comerciais” são receitas operacionais não contabilizadas pelo sujeito passivo, e diferentemente dos anos-calendário 2007 e 2010, em que houve a contabilização em conta redutora do CMV sem influenciar na apuração do IRPJ e CSLL, no ano-calendário 2009 haverá repercussão na apuração do IRPJ e da CSLL, pois neste caso não houve a redução na mesma proporção do Custo das Mercadorias Vendidas, sendo considerado como omissão de receitas o montante de R\$ 12.552.904,16, conforme Razão da Conta Caixa às fls. 6.197 a 6.211.”

Constatadas tais ocorrências o sujeito passivo foi provocado a apresentar justificativas e/ou documentos capazes de contrapor ao feito, ocasião em que restou silente.

Em virtude da conduta adotada pelo sujeito passivo, cuja intenção era supostamente de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ao não contabilizar como receitas, as verbas/recursos financeiros recebidos de fornecedores, foi aplicada a multa qualificada, de 150%, prevista no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Ainda, com fulcro no art. 135, inciso III do CTN, a fiscalização lavrou os Termos de Sujeição Passiva Solidária de fls. 47 e 48, em face dos responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, Senhores Osvando Silvestre de Oliveira e Valdemar Jorge Naben, tendo em vista que os mesmos, na condição de sócios-administradores da fiscalizada,

teriam infringido a legislação vigente com o fim de furtar-se ao recolhimento dos tributos federais devidos.

Impugnação

Cientificados dos referidos Termos de Sujeição Passiva Solidária, os responsáveis solidários não apresentaram qualquer impugnação.

Já a contribuinte, A.S.E. DISTRIBUIÇÃO LTDA, irresignada, apresentou a impugnação de fls. 6331/6368, por meio da qual se defende, em síntese, com as seguintes razões apontadas pela 2^a Turma da DRJ/BSB:

"Inicia asseverando que apresentou à Fiscalização todos os livros e documentos solicitados e que tem a convicção da legalidade do seu procedimento de apuração da base de cálculo dos referidos tributos.

Segundo a Impugnante os valores recebidos dos fornecedores têm natureza de bonificação, sendo considerados como descontos incondicionais, portanto livres da incidência de contribuições.

Discorre sobre o princípio da verdade material e sua aplicação no processo administrativo e afirma que o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Faz abordagem sobre os princípios da legalidade e da ampla defesa e conclui, com base em jurisprudência e doutrina que cita, que os órgãos julgadores administrativos têm competência para conhecer de argumentos de constitucionalidade.

Sustenta que a indedutibilidade do valor da CSLL, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, e da sua própria base de cálculo, não representa o real acréscimo patrimonial auferido pela Impetrante.

Discorre sobre o conceito de renda para sustentar que a não dedutibilidade da CSLL, para a formação da base de cálculo do imposto sobre a renda, não encontra respaldo no Texto Maior.

Sustenta que o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, em flagrante violação ao princípio da hierarquia das leis, promoveu o alargamento da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, pela indedutibilidade da despesa decorrente do próprio recolhimento da CSLL, pois é imprescindível, na espécie, a edição de lei complementar, em observância do art. 146, "a", da Constituição Federal.

Assevera que é inconstitucional a aplicação da taxa Selic em débitos tributários, em razão de sua natureza jurídica (caráter remuneratório) e de ser fixada exclusivamente pelo Banco Central, seja como juros de mora, seja como índice de correção

monetária.

Ao final conclui que não incorreu em pratica de qualquer ato que pudesse ensejar o lançamento fiscal, pois, sequer deixou de emitir uma única nota fiscal e sua escrituração contempla todas as operações de vendas.

Requer, assim:

Seja expurgada da base de cálculo a CSLL e, consequentemente, determinando uma nova apuração sobre essas bases;

- caso o ilustre julgador entenda não acolher o contido no parágrafo anterior, seja determinado a exclusão do ICMS da receita bruta, a fim de apurar o efetivamente devido;*
- seja excluída a SELIC na apuração dos valores pretendidos;*
- seja afastada a multa nos moldes da fixada, diante da espontaneidade da impugnante na prestação de informações e da confiscação devidamente verificada.*

Protesta pela produção de todas as provas permitidas, bem como a realização de perícia para se apurar os valores retidos a título de substituição tributária que devem ser deduzidos do quantum apurado.”

Acórdão nº 03-65.177 - 2ª Turma da DRJ/BSB

A autoridade julgadora não acata a tese de que as bonificações recebidas teriam a natureza de descontos incondicionais, entendendo que a legislação de regência determina peremptoriamente que tais “descontos” quando concedidos devem constar da nota fiscal de venda não podendo depender de evento posterior à emissão desse documento, no caso em tela, a empresa compradora recebe valores significativos, em espécie, dos fornecedores desvinculados com a emissão da nota fiscal de venda.

Ademais, reputou-se que os valores recebidos só seriam bonificação se houvesse a comprovação de sua vinculação à compra das mercadorias para fins de rateio do custo de aquisição pela quantidade entregue pelo fornecedor e tivessem sido contabilizados corretamente.

Contudo concluiu-se que como a empresa os contabiliza diretamente em conta do ativo e não faz prova da vinculação inequívoca de tais recebimentos com a compra das mercadorias, tal tese não deveria prevalecer.

No caso da não comprovação de que essas noticiadas “bonificações” estejam relacionadas com a aquisição das mercadorias, como entendeu ser o caso desses autos, estaria caracterizado que os valores recebidos em espécie têm a natureza de “outras receitas operacionais” sujeitos à tributação pelo IRPJ e da CSLL.

Constatou-se não se tratar de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretenderia infirmar informações por ela própria prestadas, seria necessário que a dita pretensão estivesse calcada em provas documentais robustas.

Assim, considerou-se correta a exigência do IRPJ e da CSLL.

Quanto a invocação de alguns princípios constitucionais pelo impugnante, decidiu-se que a apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

Estaria fora de seu alcance, portanto, o debate sobre aspectos da constitucionalidade ou da legalidade da legislação, uma vez que o controle da constitucionalidade das normas seria de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal (art. 102, I, “a”, III da CF de 1988).

Tal conclusão estendeu-se a sustentação do impugnante de que o art. 1º da Lei nº 9.316, de 1996, teria violado o princípio da hierarquia das leis, ao promover o alargamento da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, pela indedutibilidade da despesa decorrente do próprio recolhimento da CSLL.

Ademais, entendeu-se que para ser dedutível, toda despesa precisa estar revestida dos atributos de liquidez e certeza. Ausente sua regular contabilização nos períodos respectivos e antes do julgamento definitivo da exigência relativa a CSLL, não se poderia concluir que estão presentes tais atributos.

Entendeu ser a questão levantada pela impugnante a respeito da exclusão do ICMS da receita bruta, no caso concreto, puramente retórica, posto que a matéria tributária dos autos de infração se trata de omissão de receita, nada tendo a ver com a incidência do PIS/Cofins sobre o faturamento gerado pela receita de venda, na qual é incluído o ICMS embutido no preço da operação.

Evidenciou-se que em se tratando de receita omitida, por sua própria natureza, não cabe discussão sobre incidência de ICMS.

Taxa Selic

Quanto a taxa SELIC, invocou a autoridade julgadora o entendimento consolidado da Administração Tributária por meio da Súmula CARF nº 4.

Multa Qualificada

Constatou-se que a impugnante limitou-se a alegar que a cobrança da multa de ofício é exagerada, pois supera até o valor do imposto, e inconstitucional, pois ofenderia os

princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

No que concerne à suposta violação aos citados princípios constitucionais, o seu exame já teria sido abordado em linhas pretéritas daquele voto, em que se consignou a impossibilidade de o julgador administrativo se manifestar sobre a constitucionalidade de lei, no caso, a referida lei que embasou o lançamento da multa de ofício.

Por fim, coube ressaltar que a apontada decisão do STF, na mencionada ADIN 5551/600-RJ, não tem aplicação no caso sob exame, pois a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que, por óbvio, não amparou a imposição da penalidade de que tratam os presentes autos.

Produção de Provas

Entendeu-se que, no caso concreto, as provas sustentadoras dos argumentos da interessada deveriam ter sido apresentadas na impugnação.

Diligência

Tendo em vista que todas as matérias objeto da autuação poderiam ser contestadas mediante a comprovação por meio de apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais, o que não foi feito no caso em tela, considerou-se prescindível tal medida para a solução da controvérsia, nos termos do que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993.

Conclusão

Diante de todo o exposto, votou-se no sentido de:

- (1) julgar improcedente a impugnação apresentada pela pessoa jurídica A.S.E. DISTRIBUIÇÃO LTDA;
- (2) declarar definitivamente constituído o crédito tributário em face dos administradores Osvaldo Silvestre de Oliveira, CPF nº 159.535.48168 e Valdemar Jorge Naben, CPF nº 026.929.451-15, na condição de responsáveis solidários.

Recurso Voluntário

O recurso apresentado reproduz de forma idêntica todos os pontos expostos na impugnação, já delineados em parte anterior deste relatório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Mérito

A questão central desta demanda norteia os recursos financeiros recebidos a título de “negociações comerciais” pelo recorrente de seus fornecedores. A análise deve ser enviesada por duas vertentes: (i) pela verdade formal; e (ii) pela verdade material.

Para os fins do primeiro viés destacado (i), inicialmente deve-se transparecer a definição de que os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Em contrapartida, conforme delineado pelo ora recorrente, a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido ao invés de redução no valor da venda.

Desta forma, o valor da bonificação acaba por diminuir o custo unitário de cada produto recebido, de modo que o comprador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto.

De fato, as bonificações, por si, não têm quaisquer condicionantes futuras para se materializar, mas devem causar impacto sobre o valor constante na nota fiscal. Com o desconto concedido, a tendência natural é que o montante a desembolsar seja reduzido.

Superado este introito conceitual, deve-se afirmar que caso se mostre inequívoca o reflexo desta redução no valor da nota fiscal e, consequentemente, a contabilidade da entidade represente de forma fidedigna esta operação, não há como negar a caracterização de um desconto incondicional.

Nos moldes ora delineados a incidência de IRPJ e CSLL resta comprometida, uma vez que esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

No entanto não há nos autos o elemento conectivo que liga os descontos à compra de mercadorias. O conjunto probatório disposto não apresenta qualquer comprovação

inequívoca de que as bonificações impactaram no valor de mercadorias compradas e, assim, no custo das mercadorias vendidas.

Os destaques nas notas fiscais não foram enxergados, assim como a contabilidade não reflete essa diferença negativa no custo unitário das mercadorias adquiridas.

Sob o prisma essencialmente formal, é impossível equiparar tais bonificações a descontos incondicionais. Carecem dos fundamentos mais basilares e essenciais, ou seja, o seu valor não é conhecido através da escrituração comercial, não há como atribui-la o caráter de operacional e tampouco respalda-se através da escrituração contábil e fiscal, restando infrutífera a tentativa de sua quantificação.

Ressalte-se, não há nos autos qualquer lastro dos efetivos descontos concedidos, tornando árdua a tarefa de identificá-los.

O único resquício vislumbrado, a contabilização totalmente equivocada da suposta operação, debitando valores na conta “Banco” e creditando os mesmos valores na conta “Caixa”, evidencia a distorção relevante do fato contábil, trazendo à tona inveracidades acerca da realidade econômica do contribuinte, o que culmina, em última instância, na contaminação da arrecadação fiscal.

O cenário não se altera quando alicerçamos a análise sob a imperatividade do princípio da verdade material (ii).

Ainda que se repute que o destaque do desconto em nota fiscal é prescindível e que a bonificação perfaz de fato um desconto incondicional, é imprescindível que o impacto deste desconto seja vislumbrado na contabilidade, isto é, que seja reduzido tal valor do CMV (Custo da Mercadoria Vendida) ou mesmo que represente qualquer aumento no resultado.

Ora, naturalmente o aumento da quantidade de mercadoria comprada, mantendo o valor desembolsado, representa queda no valor do CMV. Tal operação deve ser registrada em conta redutora do CMV na contabilidade. Ainda que não o seja, deve de alguma forma representar aumento do lucro, uma vez que os custos serão menores.

E isso não ocorreu no caso concreto.

O CMV se manteve intacto, bem como não fora sentido qualquer impacto no resultado. O recorrente representou tal operação através da movimentação de contas patrimoniais, esmiuçando fato contábil permutativo, vale dizer, sem qualquer impacto no Patrimônio Líquido.

O modo como fora representada contabilmente tal operação caracterizou, de fato, patente omissão do contribuinte. A bem da verdade, primeiramente uma omissão quanto aos impactos negativos (em termos quantitativos) no CMV, o que reputou-lhe um valor maior do que o realizável. E, posteriormente, quando efetivado o princípio da confrontação entre receitas e despesas, refletindo na desconsideração de receitas que deveriam ser tributadas, trazendo à tona a omissão de receitas exatamente no mesmo montante do valor não reduzido do CMV, relativo à suposta bonificação.

A verdade material, neste caso, deve estar em total consonância com o princípio da capacidade contributiva. Ora, se a entidade obteve um desconto significa que não

terá seu patrimônio tão onerado financeiramente com os respectivos custos e, assim, por consequência lógica, terá maior capacidade para contribuir com a atividade estatal, proporcionalmente a sua condição econômica mais vantajada.

Em outras palavras, a redução do CMV representaria um lucro mais dilatado, uma vez mantidas as receitas de venda. Tal signo de riqueza norteia a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL e a entidade deve contribuir em conformidade com este aumento.

A forma como fora construída toda a defesa, somado a defasagem de provas que comprovassem esta operação, evidenciam total afronta ao princípio da capacidade contributiva.

Além, a realidade econômica do contribuinte não fora transparecida, de modo que restou prejudicado o financiamento da máquina estatal, ferindo de morte preceitos e diretrizes basilares do pátrio ordenamento jurídico.

O modo como foi conduzida a fiscalização, de modo oposto, foi totalmente alicerçado por estes preceitos, a todo o custo buscando-se o que realmente ocorreu, atendo-se a legislação pertinente, instigando o contribuinte a elucidar a verdade e, assim alagando os autos de validade na esfera máxima constitucional.

Diante de todo o exposto, qualquer que seja o prisma lançado sob os autos não há como se cogitar a improcedência do lançamento, de modo que voto pela manutenção da autuação.

Inconstitucionalidade

Inúmeros pontos da defesa do contribuinte acabam desaguando na análise da constitucionalidade das leis que regem as respectivas matérias arguidas.

O texto legal aponta em sentido claro e evidente para uma direção e o recorrente desafia as suas imposições, atribuindo entendimento contraditório e diverso. É dizer, acatar as alegações do recorrente representaria o reconhecimento de inconstitucionalidade de alguns dispositivos normativos em plena vigência e eficácia, trazendo a insegurança e instabilidade que comprometem o ordenamento jurídico como um todo.

Dentre as questões trazidas pelo recorrente, destaque-se, inicialmente, o pleito pela dedutibilidade de CSLL na base de cálculo do IRPJ e da própria contribuição. Ocorre que o art. 1º da Lei nº 9316/96 determina exatamente o contrário, ou seja, valida a indedutibilidade do valor da contribuição da base de cálculo dos aludidos tributos. A dicção legal do referido dispositivo é inequívoca neste sentido:

“Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.”

A interpretação literal deste artigo 1º reduz o alcance de todas e quaisquer outras modalidades de interpretação. Lançar outras interpretações que desafiem a letra da lei implicam necessariamente na decretação de inconstitucionalidade do quanto ali contido. Há uma negação explícita no dispositivo. Atribuir uma interpretação sistemática, por exemplo, que negue esta negação, tornando-a uma afirmação positiva, implica vergastar a essência originária e criadora do próprio artigo de lei.

O recorrente faz exatamente isso. Mergulha na estrutura semântica da hipótese de incidência e da base de cálculo dos tributos e, procura, através de um olhar abrangente de todo o ordenamento jurídico, dar outra conotação ao artigo supramencionado.

Ainda que seja completamente rica esta construção ideológica e a proposta seja de garantir total sincronia à pátria legislação, para que o conjunto legal se conecte de maneira harmônica, não cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) se manifestar acerca da inconstitucionalidade da lei.

Qualquer alegação que pugne pela dedutibilidade da CSLL choca-se frontalmente com o art. 1º da Lei nº 9316/96 e, portanto, ameaça a constitucionalidade do dispositivo.

Do mesmo modo se dá a discussão quanto à incidência de taxa SELIC sobre os débitos tributários. O recorrente pugna por sua inconstitucionalidade uma vez que o pagamento das referidas taxas de juro reside na verificação da impossibilidade de sua utilização como taxa de juros de mora, quando possui natureza remuneratória, não podendo ser utilizada para os fins pretendidos. Ato contínuo, pleiteia a substituição da taxa referencial pelo INPC, índice mais benéfico ao devedor.

Ocorre que aqui também a lei impõe assertiva diametralmente oposta ao entendimento exarado pelo recorrente. O art. 13 da lei 9065/95 e o art. 554 do Decreto nº 7212/10 positivam a incidência da taxa Selic sobre os juros de mora, senão vejamos:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

“Art. 554. Sobre os débitos do imposto, a que se refere o art. 552 incidirão juros de mora calculados à taxa referencial do SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do prazo até o último dia do mês anterior ao do recolhimento e de um por cento no mês de recolhimento”

Sob o respaldo da lei se apóia este Conselho, que inclusive já editou Súmula neste sentido:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Quanto a este ponto, então, não deve se pronunciar este julgador, restringindo-se a aplicação do quanto disposto na legislação.

Também sob este racional deve ser observada a alegação do recorrente de que a multa incidente teria caráter confiscatório e, ante à nulidade insanável, deveria ser anulado o lançamento.

Ora, a aplicação da multa qualificada fora calcada com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007. Os percentuais ali definidos podem atingir patamares exorbitantes, mas são decorrentes de ações ou omissões do contribuinte que deveras comprometem o financiamento do Estado e a própria atuação do Poder Público no sentido de concretizar as diretrizes constitucionais mais básicas.

Desafiar tal sistemática e, além, frear de qualquer forma esta contraprestação punitiva significa colocar em xeque a constitucionalidade destes dispositivos legais. De outro modo, invocar a ofensa a princípio de ordem constitucional significa adentrar na validade da norma perante todo o ordenamento jurídico. Acatar tal alegação, por fim, significaria negar o quanto ali disposto e decretar, mais uma vez, a inconstitucionalidade do texto legal.

Discordar da aplicabilidade do artigo à concretude do caso é uma coisa (matéria que será analisada em parte imediatamente posterior deste voto). Outra coisa é atingir diretamente o que ali está previsto, sem sequer levar-se em conta o caso concreto, no afã de invalidar a plenitude de seus efeitos erga omnes. Esta segunda situação não alcança atuação deste Conselho.

Também quanto a este ponto resta silente o presente julgador, trazendo à tona apenas o quanto disposto em leis constitucionalmente válidas.

Diante de todo exposto, conclui-se que não é competência do CARF, como órgão da Administração Pública, se manifestar acerca da inconstitucionalidade da lei, respeitando o princípio da separação dos poderes e garantindo a ordem e organização da autuação estatal.

Inclusive há entendimento sumulado e consolidado no âmbito deste Conselho:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As alegações do recorrente, portanto, não atingem o lançamento, que resta totalmente procedente até este ponto.

Multa Qualificada

Conforme já adiantado anteriormente a multa fora aplicada nos ditames do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

“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.

(...)"

Entendeu a fiscalização que a conduta do recorrente se deu no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ao não contabilizar como receitas, as verbas/recursos financeiros recebidos de fornecedores.

Deste modo restou caracterizada a patente sonegação fiscal, hipótese ensejadora da qualificação da multa, prevista no art. 71 da Lei nº 4502/64.

Ressalte-se, no entanto, que tal punição deve perpassar a comprovação de um comportamento indubitavelmente doloso por parte do contribuinte. Ainda que de fato o conhecimento do fato gerador tenha sido ofuscado, deve a fiscalização demonstrar de forma cabal e através de provas robustas que esta era realmente a intenção do agente.

Ocorre que os autos não trazem um conjunto probatório hábil e idôneo, apto a patentear o dolo na conduta do recorrente.

O principal e único fato sob o qual se apoiou a fiscalização para a aplicação da multa fora que no ano-calendário de 2009 o sujeito passivo utilizou-se de lançamentos anômalos para contabilizar os recursos financeiros recebidos dos fornecedores, creditando-se a conta Caixa e debitando a conta Bancos, inclusive, com tal procedimento, constatando-se saldos credores na Conta Caixa durante todo o ano-calendário 2009. Aditou-se o detalhe de que a conduta adotada pelo sujeito passivo de não contabilizar como receitas, os valores recebidos de fornecedores, vinha sendo executada de forma reiterada, tendo sido verificada no procedimento fiscal anterior referente ao ano-calendário 2007, e ainda no ano-calendário 2010.

Deste fato duas conclusões são possíveis, sendo que ambas devem ser atingidas por meio de presunções: a primeira, enviesada pela má-fé do contribuinte, indicando que a anomalia do fato contábil reflete a intenção dolosa do contribuinte de ocultar a ocorrência do fato gerador (a presunção atingida pela fiscalização); e a segunda, respaldada pela boa-fé do agente, em que os erros na contabilização são fruto da imperícia, da falta de técnica ou de um simples lapso por parte da entidade.

É cediço que a má-fé não se presume, ou seja, a mera suposição de que as distorções contábeis seriam fruto de uma premeditada intenção de escapar da tributação não seria suficiente para atestar o dolo do agente.

Por outro lado, a boa-fé pode ser presumida, ou seja, pode o julgador reputar que por mais relevante que seja a distorção, esta não fora realizada partindo de uma conduta dolosa do contribuinte, mas apenas do desconhecimento dos padrões contábeis ordinariamente utilizados.

De fato, o equívoco na contabilização das bonificações recebidas fora o único motivo ensejador da aplicação da multa qualificada.

Daí, no entanto, até atingir-se o dolo, o caminho que se percorre é repleto de subjetividades, ausentes quaisquer objetividades materializadas por meio de provas ou documentos. Há total insegurança jurídica quanto a este ponto nos autos, o conjunto probatório e as alegações contraditórias das partes instalam um cenário de integral dúvida.

Não que o caminho oposto também não gere incertezas, mas aqui deve prevalecer o entendimento amplamente defendido por este julgador concernente a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, corolário do princípio da boa-fé objetiva.

Trata-se da aplicação do art. 112 do CTN como fundamento expresso da *ratio decidendi* que versa sobre a desqualificação da multa.

Eis a redação do supracitado dispositivo legal:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

A dúvida – seja quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo – resultará sempre em um dilema de subsunção. E desta forma vem sendo encarado o tema no CARF, centrada principalmente na ausência de elementos fáticos autorizadores da multa qualificada e do dolo do agente:

“(...) num significativo número de casos, o conteúdo normativo desse enunciado é aplicado sem a identificação expressa do seu fundamento legal no âmbito do direito tributário.

Em outras palavras, seu conteúdo teleológico (norma de julgamento que direciona o juiz a decidir em favor do contribuinte no caso de dúvida) não é olvidado nessas situações; uma vez que, em sendo constatada a carência de elementos probatórios que evidenciem o intuito fraudulento, as decisões do CARF são sempre pela desqualificação da multa. (...)"

(“Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF”, Edição Fundação Getúlio Vargas - SP/ Escola de Direito e Editora Max Limonad)

Do racional ora declinado, segue a transcrição de ementa do Acórdão nº 2403002.988, de 12 de Março de 2015:

MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO. Na forma dos incisos I, II e IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Neste sentido, diante da completa dúvida quanto à ocorrência de sonegação e quanto a conduta dolosa do contribuinte, afasto a qualificação da multa, mantendo intacta apenas a multa de ofício em 75%.

Creditamento de PIS/Cofins e Exclusão do ICMS

Foge da alçada desta turma julgadora, dada a delimitação do lançamento tributário, que restringe-se a cobrança de IRPJ e CSLL, qualquer manifestação acerca da possibilidade de creditamento de PIS e COFINS sobre as mercadorias recebidas em bonificação, até porque não há qualquer efeito deste crédito sobre o montante a pagar concretizado por meio do lançamento.

O mesmo raciocínio se aplica ao pleito da recorrente pugnando pela determinação da exclusão do ICMS da receita bruta, considerando, primeiramente, que o recorrente em nenhum momento de seu recurso adentra a matéria e pormenoriza as nuances de seu pedido e, ainda, que não é de competência deste Conselho enfrentar a matéria.

Produção de Provas e Perícia

A perícia solicitada pelo recorrente é incabível se levado em conta que o objeto da autuação são os tributos incidentes sobre a renda, quais sejam, o IRPJ e a CSLL.

Veja, o pleito do recorrente é no sentido de apurar e deduzir os valores já retidos à título de substituição tributária. Ora, o eventual atingimento destes valores em nada influi na matéria aqui discutida. Da mesma forma manteriam-se intactos os tributos a pagar, o lançamento e o crédito tributário. Tal informação é totalmente prescindível para a resolução da lide.

Desta forma voto por negar o pedido de perícia.

Já a produção de provas poderia ocorrer a qualquer momento e a cargo do recorrente, sob a égide do consagrado princípio da verdade material. Este poderia ter oportunamente apresentado as provas juntamente com sua impugnação ou até mesmo acostadas ao recurso voluntário.

Ocorre que o simples pleito de produção de provas sem a juntada efetiva de documentos capazes de validá-lo não faz sentido algum. O recorrente simplesmente invoca o seu direito ao contraditório e ampla defesa, mas sequer menciona os documentos que pretende juntar, ou a verdade que intenta elucidar com as inéditas provas.

O recorrente teve inúmeras oportunidades de se manifestar e de apresentar quaisquer comprovações que respaldassem suas alegações, no entanto não o fez devidamente e não se mostrou apto a desnaturar o crédito tributário.

Em alinho ao exposto voto por indeferir os requerimentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, CONCEDER-LHE PARCIAL PROVIMENTO, desqualificando a multa de ofício e reclassificando-a para o patamar de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado