



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10140.720315/2014-30</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1301-007.762 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de abril de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | AUTOBEL VEÍCULOS LTDA.                               |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

DESCONTOS INCONDICIONAIS. APLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 51/78. FATOS QUE INDICAM AUSÊNCIA DOS DESCONTOS. IMPROCEDÊNCIA.

A inobservância da formalidade prevista na Instrução Normativa nº 51/78, por si só, é insuficiente para descaracterizar os descontos incondicionais. Porém, cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar, de forma inequívoca, a ocorrência e a natureza de tais descontos. Ausência dessa comprovação. Improcedência do recurso.

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso (i) por unanimidade de votos, quanto à infração “glosa de descontos incondicionais não comprovados”; e (ii) por voto de qualidade, quanto à infração

“multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas”, vencidos os conselheiros Relator, Eduardo Monteiro Cardoso, José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que a cancelavam. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

Sala de Sessões, em 22 de abril de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**– Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 11.956/11.988) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário cobrado.
2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/18) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2010, em função da glosa de descontos incondicionais não comprovados. Também houve a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas desses tributos, decorrente dessa mesma glosa. Os tributos foram acrescidos de multa de ofício, sem qualificação, bem como de juros de mora.
3. Tendo em vista a sua concisão e objetividade, transcrevo parte do relatório presente nos Autos de Infração, que apresentam as razões da glosa:

DESCRIÇÃO DOS FATOS

[...] o contribuinte foi intimado a apresentar o os seguintes elementos, num prazo de 15 dias, Documentos, Livros Contábeis e Fiscais, Contrato Social e Alterações. Em 28/06/2013 o contribuinte atendeu à intimação. Além do Termo de Início de Fiscalização, foi emitida nova intimação para a empresa, solicitando a comprovação, através de notas fiscais ou faturas, dos descontos concedidos à clientes. Em 07/10/2013, o contribuinte atendeu à esta Intimação.

De posse dos documentos, livros e arquivos do SPED transmitidos pelo contribuinte, procedemos a verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, da qual originou o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), c/c art. 17, da Lei nº 9.317/96, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados:

#### 001 - OMISSÃO DE RECEITAS ABATIMENTOS E DESCONTOS INCONDICIONAIS NÃO COMPROVADOS

1 - Contexto Lançamento de ofício do IRPJ e CSLL devido no ano calendário de 2010, em razão da glosa de Descontos Incondicionais não comprovados.

Através da Escrituração Contábil e da Fiscal, bem como das Notas Fiscais de Saída, contidas no SPED, realizamos a apuração do Lucro Real do período fiscalizado. Verificamos todas as contas envolvidas, sendo que constatamos a existência de valores indevidamente lançados na conta 3.03.02.01 - DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS no período de 2010, por não constarem da nota fiscal de venda de bens, condição, esta, necessária para serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme preconiza a IN SRF 51 de 1978.

Verificamos que em todas as notas fiscais lançadas nesta conta, o valor do desconto lançado é R\$0,00 (zero), conforme Planilha Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), extraídas do SPED FISCAL/NF-e. Na Nota Fiscal Eletrônica (NF-e,) prevista no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, a validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção, pelo Fisco, do documento eletrônico. Ela substitui a emissão da Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A impressa.

#### 2 Conclusão

Portanto, conforme a legislação, somente poderiam ser deduzidos da receita bruta do período os descontos incondicionais escriturados e amparados por documentos fiscais próprios. A ausência destes autoriza considerar os descontos inexistentes, conforme IN SRF 51/78.

A apuração do Crédito Tributário correspondente encontra-se nos Demonstrativos contidos neste Auto de Infração.

[...]

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 24 da Lei nº 9.249/95;

Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99;

IN SRF nº 51, de 1978, item 4.2.

#### 002 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Insuficiência de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

O contribuinte recolheu IRPJ/CSLL estimativa mensal em valor inferior ao que deveria ter sido recolhido, em função da glosa dos abatimentos de descontos incondicionais não justificados.

Para efeito de cálculo da glosa, foi utilizado o saldo da conta 3.03.02.01 no final de cada mês, conforme Planilha Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada IRPJ/CSLL.

[...]

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

#### 003 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Insuficiência de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

O contribuinte recolheu IRPJ/CSLL estimativa mensal em valor inferior ao que deveria ter sido recolhido, em função da glosa dos abatimentos de descontos incondicionais não justificados.

Para efeito de cálculo da glosa, foi utilizado o saldo da conta 3.03.02.01 no final de cada mês, conforme Planilha Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada IRPJ/CSLL.

[...]

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96; Art. 6º, § único da Lei nº 7.689/88.

4. Inconformada, a Recorrente AUTOBEL VEÍCULOS LTDA. apresentou Impugnação (fls. 186/251), que foi rejeitada pela DRJ por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ  
EXERCÍCIO: 2011

**DESCONTOS INCONDICIONAIS**

São parcelas redutoras do preço de vendas e devem constar da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

**DESPESAS**

São dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, desde que usuais ou normais no seu tipo de transações, operações ou atividades.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2011

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A jurisprudência e a doutrina, ressalvados os casos previstos em lei, não gozam do status de legislação tributária, e, portanto, não vinculam a autoridade judicante.

**ATIVIDADE VINCULADA**

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

**CONFISCO**

A vedação ao confisco se dirige ao legislador, não à autoridade fazendária.

**MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE**

A assim dita multa isolada é distinta da multa proporcional por serem distintas as infrações que elas apenam, sendo cabível mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário correspondente.

**MULTAS**

Em caso de lançamento de ofício, quando inexistir dolo, será aplicada multa de 75% 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.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2011

**MATÉRIA CONSTITUCIONAL**

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

**NULIDADE**

São válidos os atos, termos, despachos e decisões lavrados ou proferidos por autoridade competente e com respeito ao direito de defesa.

**REQUISITOS DA IMPUGNAÇÃO**

A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência, e mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

**LIVRE CONVICÇÃO**

Na apreciação da prova, a autoridade judicante formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

**LANÇAMENTOS DERIVADOS**

Mantida no todo ou em parte a exigência de IRPJ, igual sorte caberá às demais cobranças que forem realizadas com base nos mesmos termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 11.956/11.988), sustentando em síntese que: os documentos apresentados com a Impugnação não foram apreciados pela DRJ, que também rejeitou o pedido de diligência, ocasionando violação ao art. 5º, LIV e LV, da Constituição da República, razão pela qual "(...) pede-se a anulação do julgamento para que se permita a produção da prova tempestivamente requerida"; o Decreto-lei nº 1.598/77 "nada diz sobre a obrigatoriedade de inclusão do desconto incondicional na nota fiscal", tratando-se de inovação realizada pela Instrução Normativa nº 51/78, o que é ilegal conforme jurisprudência do E. STJ; os descontos foram concedidos "por meio do pagamento de acessórios (insulfilm, jogos de tapetes, etc.) e emplacamento de veículos", sendo que este ponto não teria sido questionado na fiscalização; com isso, estaria violado, pela DRJ e pela Fiscalização, o princípio da verdade real, pois os descontos existiram independentemente de estarem ou não mencionados em nota fiscal, razão pela qual os autos deveriam ser baixados em diligência "para que a vasta documentação juntada seja analisada"; trouxe exemplos que demonstrariam os descontos incondicionais; eventual aplicação de jurisprudência consolidada após 2010 violaria o princípio da segurança jurídica; haveria equívoco no termo *a quo* da taxa Selic aplicada, pois a Autoridade Fiscal "aplica correção monetária e juros a partir de cada parcela 'supostamente não paga'"; a multa isolada seria indevida, pois indevidamente cumulada com multa de ofício, conforme decisões do E. STJ, do E. TRF da 3ª Região e deste Carf; a multa de ofício aplicada no patamar de 75% (setenta e cinco por

cento) seria excessivamente onerosa; por fim, com fundamento no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72 deveria ser realizada diligência e/ou perícia contábil nestes autos.

6. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 20/11/2020 (fls. 11.954), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 11.953), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

### I. Preliminarmente: suposta nulidade do acórdão recorrido

8. Embora não conste especificamente nos seus pedidos (fls. 11.988), a Recorrente requereu preliminarmente a “anulação do julgamento para que se permita a produção da prova tempestivamente requerida”. Sustenta que a DRJ teria violado o princípio do devido processo legal processual e material, pois não teria deferido a realização da perícia ou a diligência, apesar da documentação juntada. Entendo que tal matéria – nulidade do acórdão recorrido – deve ser conhecida em preliminar, apesar de não constar expressamente nos pedidos formulados, considerando que “a interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé” (art. 322, § 2º, do Código de Processo Civil).

9. Analisando o acórdão da DRJ, verifica-se que utilizou como fundamento de mérito a natureza de *norma complementar da legislação tributária* das instruções normativas, para concluir que a Instrução Normativa nº 51/78 seria norma cogente. Também apresentou conclusão a respeito dos exemplos trazidos pela Recorrente em Impugnação, no sentido de serem brindes concedidos aos adquirentes e não descontos incondicionais. Sobre o pedido de diligência ou perícia, especificamente, mencionou o seguinte:

A impugnante requer “perícia ou baixar os autos em diligência para que a vasta documentação que ora se junta seja analisada”, ocasião em que formularia seus quesitos e indicaria assistente técnico. Entretanto, esta pretensão deve ser denegada tanto por não haver sido formulada nos termos do artigo 16, inciso IV e § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972, quanto por ser dispensável a adoção de tal providência, uma vez que não há pontos obscuros no processo, devendo ser indeferida em razão do teor do artigo 18, do mesmo Decreto.

10. Diante desse cenário, fica claro que a DRJ adotou premissas que tornaram a análise da documentação apresentada, por diligência ou por perícia, *desnecessária* para o julgamento. Se,

na perspectiva da DRJ, a Instrução Normativa nº 51/78 estabelece formalidade insuperável e não se discute o seu descumprimento, torna-se irrelevante a realização da perícia ou da diligência. Daí a correção do seu indeferimento de acordo com a própria *coerência interna da decisão*.

11. Igualmente, se a premissa adotada pela DRJ tornou desnecessário o aprofundamento na documentação apresentada, não há que se falar em violação ao princípio da verdade material na hipótese, como mencionado pela Recorrente.

12. A correção ou não das premissas adotadas pela DRJ – especialmente a exigência formal estabelecida pela Instrução Normativa – é matéria a ser analisada no mérito, eventualmente configurando erro de julgamento a ser corrigido (*error in judicando*), mas não erro de procedimento a ensejar a nulidade da decisão (*error in procedendo*).

13. Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

## II. Mérito

### II.1. GLOSA DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS

14. No mérito, a Recorrente sustentou a regularidade dos descontos incondicionais concedidos. *Primeiro*, afirmou que a Instrução Normativa nº 51/78 criou exigência não prevista no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, que prescreve a exclusão dos descontos incondicionais da receita bruta. Haveria, portanto, inovação sem amparo legal estrito, conforme precedentes do E. STJ. *Segundo*, defendeu que os descontos teriam sido concedidos “por meio do pagamento de acessórios (insufilm, jogos de tapetes, etc.) e emplacamento de veículos para os clientes”. Trouxe alguns exemplos que demonstrariam os descontos incondicionais.

15. A base da controvérsia, portanto, diz respeito à aplicação do item 4.2 da Instrução Normativa nº 51/78, que prescreve o seguinte:

4.2. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

16. Como bem apontado pela DRJ, trata-se de norma complementar da legislação tributária, conforme art. 100, I, do CTN, buscando sistematizar e unificar o entendimento da Receita Federal a respeito da caracterização dos *descontos incondicionais*, termo plurívoco empregado pelo art. 12, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77. Inclusive, é dever das autoridades públicas “atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas”, nos termos do art. 30 da LINDB (Decreto-lei nº 4.657/42). Trata-se de instrumento que transmite confiança ao contribuinte, permitindo-lhe saber de antemão que a indicação dos descontos incondicionais na nota fiscal de venda, bem como a independência da sua concessão em face de evento posterior, assegura a sua devida exclusão da receita bruta.



17. Apesar da legitimidade de utilização do referido instrumento pela Fiscalização, entendo que não é possível lhe dar *caráter absoluto*. Ou seja, ainda que o contribuinte não tenha cumprido com o dever formal de indicação na referida nota fiscal, é possível provar a legitimidade dos descontos incondicionais por outros meios, na linha de precedente desta Turma Ordinária decidido por unanimidade:

DESCONTOS INCONDICIONAIS. AUSÊNCIA DE CONSTATAÇÃO DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS DEVIDOS. ACUSAÇÃO DE INFRAÇÕES FORMAIS E CONTÁBEIS. IMPROCEDÊNCIA INFRAÇÃO OMISSÃO DE RECEITAS.

A simples constatação de preenchimento irregular de Nota Fiscal, que configura exclusivamente desrespeito à determinação instrumental contida na Instrução Normativa 51/78, e o registro contábil de desconto sob rubrica de nomenclatura diversa, não bastam para fundamentar o lançamento de ofício.

Ademais, restou demonstrado nos autos que os valores dos pagamentos realizados em relação às operações indicadas pela fiscalização foram nos valores constantes nas notas emitidas, deduzidos os descontos concedidos, retratados em duplicata baixada da contabilidade.

Sendo os descontos efetivamente concedidos e devidamente contabilizados, não resta dúvida que as operações de compra e venda aconteceram e foram liquidadas pelos valores dos pagamentos realizados, não havendo que se falar em qualquer omissão de receitas. (Acórdão nº 1301-002.737, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas, Sessão de 20/02/2018)

18. Deste modo, entendo plenamente possível que o contribuinte infirme a aplicação da Instrução Normativa nº 51/78 demonstrando a natureza de descontos incondicionais dos valores excluídos da receita bruta, independentemente de terem constado ou não na Nota Fiscal. Trata-se, porém, de ônus probatório que lhe cabe, sendo imprescindível a apresentação de tais elementos.

19. Nas suas razões recursais, a própria Recorrente afirma que “os descontos foram concedidos por meio do pagamento de acessórios (insulfilm, jogos de tapetes, etc.) e emplacamento de veículos para os clientes”. Ou seja, não houve de fato um *desconto incondicional*, mas sim “um brinde concedido ao adquirente da mercadoria”, como reconheceu a DRJ:

Com os “DEMONSTRATIVOS DE CONCILIAÇÃO DE RECEBIMENTOS” de fls. 197 a 199, tenta “comprovar que o desconto incondicional foi concedido”; entretanto, à vista dos exemplos fornecidos pela impugnante (e que, segundo ela, refletem fielmente o universo de suas operações durante o ano-calendário de 2010), constata-se que a rubrica “descontos incondicionais” corresponde não a um *minus* no valor a pagar na compra, mas a um brinde concedido ao adquirente da mercadoria.

20. Verificando os exemplos trazidos pelo contribuinte (fls. 11.969), fica evidente que a rubrica denominada “desconto incondicional concedido” não reduziu o valor bruto recebido do cliente. Em realidade, se houve a entrega de acessórios diversos como mencionado pela Recorrente, não se tratou de desconto incondicional, mas sim de bonificação entregue aos clientes, cuja natureza seria de despesa operacional – dedutível caso preenchidos os requisitos legais –, mas não de uma dedução da receita bruta.

21. Deste modo, ao lançar tais valores como descontos incondicionais na sua contabilidade e na escrituração fiscal (Linha 10 da Ficha 6A da DIPJ), a Recorrente reduziu a sua receita sem demonstrar cabalmente a natureza de desconto incondicional dos valores, razão pela qual entendo cabível a glosa realizada. Daí a necessidade de ser mantido o acórdão recorrido neste ponto.

22. Pelas razões expostas, também é o caso de ser indeferido o pedido de diligência ou de perícia contábil, vez que a análise dos próprios exemplos apresentados pela Recorrente a partir da sua documentação não criam *dúvida razoável* a ser sanada por meio desses procedimentos. Vale destacar que a diligência não serve para suprir o ônus probatório da Recorrente. Nesse sentido:

PEDIDO DE PERÍCIA. CONHECIMENTO TÉCNICO ESPECIALIZADO. SUBSTITUIÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A perícia não se presta para substituir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, pois sua realização pressupõe a necessidade do julgador conhecer fato que demande conhecimento especializado, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa em caso de negativa de pedido de tal jaez. (Acórdão nº 1301-005.374, Rel. Cons. Rafael Taranto Malheiros, Sessão de 16/06/2021)

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO Tanto a diligência como a perícia não se destinam a suprir comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbe o ônus probatório na forma legalmente estipulada. Ainda, a perícia é etapa reservada ao esclarecimento de conhecimentos específicos ordinariamente não compreendidos na esfera do saber do julgador e necessários para o deslinde do litígio. (Acórdão nº 1301-005.073, Rel. Cons. Heitor de Souza Lima Júnior, Sessão de 09/02/2021)

23. Diante do exposto, rejeito as alegações.

## II.2. ILEGALIDADE DO TERMO INICIAL DA TAXA SELIC, CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO E ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO

24. Subsidiariamente, a Recorrente alegou (i) equívoco a respeito do termo inicial de aplicação da taxa Selic, pois a Fiscalização teria cobrado tais valores “a partir de cada parcela” e não a partir de fevereiro do ano seguinte, (ii) a exigência cumulativa da multa isolada com a multa

de ofício seria ilegal e (iii) a multa de ofício deveria ser reduzida, pois “aplicada de forma exorbitante no percentual de 75%”.

25. No que diz respeito ao termo inicial da taxa Selic, a DRJ bem rejeitou a alegação, transcrevendo a fl. 10 dos autos, em que a Fiscalização destaca exatamente a aplicação da taxa Selic “a partir de primeiro de fevereiro do ano de vencimento”. Ou seja, foi aplicada exatamente a metodologia mencionada pela Recorrente como sendo a correta.

26. Sobre a exigência “exorbitante” da multa de ofício, cabe destacar que o percentual é expressamente definido no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996. Ou seja, a redução desse percentual implicaria verdadeiro juízo de constitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado pela Súmula Carf nº 2.

27. Por fim, a respeito da cumulação entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: *“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

28. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

29. Além disso, a Segunda Turma do E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

[...] 5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 12/4/2022)

30. Destaco, por fim, que a matéria vem sendo decidida desta forma pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, por maioria:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-007.277, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 21/01/2025)

31. Assim, entendo que é o caso de acolher as alegações neste ponto.

### III. Dispositivo

32. Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, lhe dou provimento parcial, para cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

*Assinado Digitalmente*

**Eduardo Monteiro Cardoso**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto

de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação de multas de ofício vinculada e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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;**

**II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que

tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

#### Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do



art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando



custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais

imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

### ***Dispositivo***

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**