



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.724345/2014-21
ACÓRDÃO	1004-000.245 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTA PAULINA STRASBOURG VEICULOS EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM BRINDES. VENDA DE VEÍCULOS. SERVIÇOS DE DESPACHANTES.

Os serviços de emplacamento e licenciamento dos veículos vendidos, executados gratuitamente em favor dos clientes adquirentes, representam, senão custo, minimamente despesas de vendas integradas às mercadorias vendidas, não apresentando contornos de brinde ou de cortesia, que permitam seu questionamento como liberalidade.

DESCONTOS COMERCIAIS. CONCESSÃO POSTERIOR À EMISSÃO DA NOTA FISCAL.

Embora os descontos concedidos depois da emissão da nota fiscal se sujeitem aos requisitos de dedutibilidade de despesas, não subsiste a glosa fundamentada, apenas, no fato de o desconto não ter sido consignado em nota fiscal.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS FORMAIS. DEDUTIBILIDADE COMO GRATIFICAÇÃO.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, ainda que não atendam integralmente aos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, em razão da aplicação retroativa à formalização dos acordos, mantêm sua natureza de despesa operacional necessária à atividade empresarial. Tais valores, enquadram-se como gratificações pagas aos empregados nos termos do art. 299, §3º do RIR/99, sendo dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108.

A incidência de juros de mora sobre quaisquer administrados pela Secretaria da Receita Federal, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, excluindo-se as matérias objeto de desistência. No mérito, acordam em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, restabelecer a dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR e negar provimento quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício; (ii) por maioria de votos, restabelecer a dedutibilidade das despesas com serviços de despachantes para licenciamento de veículos e de descontos comerciais concedidos aos clientes, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento nessas matérias; e (iii) por voto de qualidade, negar provimento à exigência da multa isolada concomitante, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca (relator) e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que vencido parcialmente, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 3389/3440, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação de fls. 2506/2546 para manter os lançamentos de IRPJ e CSLL e cancelar os lançamentos de PIS e COFINS.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração à legislação do IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, lavrado pela DRF Blumenau/SC em **05/01/2015**, contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo MPF nº 0920400.2014.00416-3, relativos a fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário 2010 e 2011, devido às seguintes infrações, informadas nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL: CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA; CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS; CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS; CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS COM REFEIÇÕES; CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS - QUEBRAS OU PERDAS; DESPESAS DE PROPAGANDA OU BRINDES - DESPESAS COM DESPACHANTES e MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Nos autos de infração de PIS e de COFINS consta, ainda, a seguinte infração: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO- INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS/DA COFINS.

Conforme Demonstrativo CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO, foram apuradas infrações cujos créditos tributários autuados perfazem o montante de R\$ 3.519.139,26, no qual encontra-se incluída a multa de ofício de 75%, e os Juros de Mora.

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal fez consignar o que adiante reproduzido.

1 Dados da pessoa jurídica SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA, sociedade de responsabilidade limitada que tem como objetivo social, de acordo com seu contrato social consolidado, cláusula segunda:

A sociedade tem por objeto social a exploração do ramo de comércio, importação

e exportação de veículos novos e usados; de peças e acessórios para veículos automotores; de tintas e de materiais de pintura; serviços de locação; de arrendamento; de manutenção; de reparação de lataria e pintura de veículos automotores, por si ou terceiros, preparação de serviços na intermediação para compra e venda de veículos usados a terceiros e representações comerciais.

A empresa adotou o lucro real anual como forma de tributação do Imposto de Renda e Contribuição Social para o período analisado (DIPJ2011 e DIPJ2012).

2 Procedimento fiscal

O procedimento fiscal teve início em 25 de novembro de 2013, de acordo com o Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Concomitantemente, foi aberto procedimento de diligência na empresa JM SETE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA, CNPJ 08.830.834/0001-36, com os mesmos sócios e sediada no mesmo endereço da fiscalizada, para averiguar a relação de dependência porventura existente entre as empresas.

Em 12/12/2013 a fiscalizada apresentou resposta ao termo de início.

Foi intimada em 29/01/2014, com resposta em 06/02/2013.

Em 21/02/2014 foram abertos procedimentos de diligência nos prestadores de serviços de intermediação para a fiscalizada e para JM SETE.

As respostas dos diligenciados chegaram em 10/03/2014, 11/03/2014, 18/03/2014, 27/03/2014, 28/03/2014, 31/03/2014.

Foi aberta nova diligência em 21/03/2014.

Em 02/04/2014 (TIF 2), 03/06/2014 (TIF 3), 09/07/2014 (TIF 4), 03/09/2014 (TIF 5) e 29/10/2014 (TIF 6) a fiscalizada foi intimada a prestar novos esclarecimentos, com respostas entregues em 22/04/2014 (TIF 2 parcial), 30/04/2014 (TIF 2 parcial), 12/05/2014 (TIF 2), 23/06/2014 (TIF 3), 28/07/2014 (TIF 4), 22/09/2014 (TIF 5) e 08/12/2014 (TIF 6).

No curso da fiscalização, detectamos irregularidades na apuração do IRPJ, descritas no item 3.

3 Infrações

3.1 Receita omitida

A SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA., concessionária Peugeot, aufere receitas de várias fontes por serviços prestados pela intermediação de vendas (despachantes, fornecedores de bancos de couro, instituições financeiras, etc.) além dos serviços próprios de uma concessionária (manutenção de veículos).

Ocorre que a remuneração daqueles serviços de intermediação não está escriturada em sua contabilidade, mas na contabilidade da JM SETE ADMINISTRADORA DE BENS LTDA., por uma questão de economia tributária, se é que a conduta adotada pode ser assim denominada. Explico: a receita “repassada” para a JM Sete não vai acompanhada dos dispêndios para auferi-la (posto que a empresa funciona no mesmo endereço da fiscalizada, utiliza as mesmas instalações físicas e estrutura, inclusive de pessoal pois não funcionaria com um único empregado); como a JM Sete adota o lucro presumido como forma de tributação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tem apenas parte de seu montante como base dos tributos, enquanto que, se fosse tributada na fiscalizada, seria adicionada diretamente aos lucros (considerando que os custos e despesas já estão apropriados por ela).

Esta infração faz parte do processo administrativo 13971.724.408/2014-49 - Auto de Infração de IRPJ.

3.2 Glosa de Despesas

3.2.1 Despachantes

A fiscalizada escriturou, nos anos de 2010 e 2011, entre suas despesas,

pagamentos a despachantes, nas contas contábeis 61105009 - REPAROS E MANUTENÇÃO - OUTRAS DESPESAS e 61105012 - CORTESIAS COMERCIAIS - OUTRAS DESPESAS. Com a recuperação de parte dessas despesas na conta 71201006 – RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

Ao vender os veículos, a Santa Paulina concede graciosamente as despesas de despachante para o licenciamento do veículo, embora não seja esta a sua atividade, nem ofereça o serviço para terceiros que não integrem a relação de compra e venda. As despesas com despachante são, portanto, brindes e, como tais, são não dedutíveis na apuração do lucro real.

Sobre a questão dos brindes, a 6ª Turma da DRJ/RJOI se manifestou no processo nº18471.003111/2003-48, Acórdão 12-13-685, em 22/03/2007, tratando de mercadorias, que, mutatis mutandis, se aplica aos serviços oferecidos como brindes, já que a lei não discrimina o tipo de brinde a ser considerado:

“Assim, para a classificação das mercadorias distribuídas graciosamente aos clientes como brinde ou cortesia, importa saber não o custo para o vendedor, mas se a natureza do produto é ou não compatível com a atividade mercantil do vendedor. Em caso afirmativo, é hipótese de cortesia, por se tratar de algo que, podendo ser vendido, foi dado sob condição de fechamento de transação comercial de maior expressão. Caso contrário, é brinde, pois não havia a possibilidade de comercialização do produto, e a intenção é a de uma ação de propaganda no interesse de negócios futuros.

Em suma, despesas com aquisição de mercadorias a serem dadas aos clientes são dedutíveis ou não conforme: (i) a destinação das mesmas: e (ii) a relação delas com a atividade da empresa. Ou seja, se o produto é graciosamente entregue para que haja a concretização de outra venda e, ainda, poderia ser comercializado naquele estabelecimento, trata-se de cortesia do vendedor aos seus clientes. Por outro lado, se a distribuição envolve um produto de natureza diferente dos que são vendidos e com a finalidade de promover, direta ou indiretamente, vendas futuras, trata-se de brindes.” Como o serviço não pode ser vendido pela fiscalizada ao seu cliente, salvo melhor juízo, deve ser classificado como brinde, sendo não dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, pois assim dispõe a lei nº 9.249/2005:

(...)

Ainda que não pudessem se classificar como brindes, as despesas com despachantes, presenteadas aos seus clientes, se classificariam como liberalidades, não constituindo despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas com despachantes deduzidas pela fiscalizada na apuração do IRPJ e da CSLL estão listadas no ANEXO 1 - DESPACHANTES e estão resumidas mensalmente na tabela 1. Esses valores foram glosados e os tributos lançados com multa de ofício de 75%, mais encargos legais.

	2010	2011
Janeiro	20.106,40	85.005,44
Fevereiro	71.907,32	54.152,03
Março	84.048,44	62.659,25
Abril	91.362,50	66.659,03
Maiο	67.007,19	65.802,26
Junho	90.939,01	50.571,17
Julho	75.016,63	63.498,00
Agosto	77.395,53	58.705,66
Setembro	49.780,68	56.953,66
Outubro	61.032,69	57.369,43
Novembro	63.832,99	43.813,05
Dezembro	77.668,20	64.313,04
Total	832.107,58	729.502,02

Tabela 1: valores pagos a despachantes e ofertados aos clientes, em reais.

3.2.2 Descontos concedidos. Nos anos de 2013 e 2011, a Santa Paulina abateu de sua receita descontos concedidos após a emissão da nota fiscal. Esses descontos estão escriturados nas contas contábeis 75102015 - DESCONTOS CONCEDIDOS, 75102046 - DESCONTOS CONCEDIDOS VEÍCULOS NOVOS e 75102047 - DESCONTOS CONCEDIDOS VEÍCULOS USADOS.

Instada a apresentar os documentos que ampararam a escrita daqueles valores (Termo de Intimação Fiscal 2, item 4), a fiscalizada respondeu:

.. 4 - Seguem em anexo os recibos onde a empresa comprova os descontos concedidos aos clientes na venda de veículos novos e semi novos, e os mesmos são dedutíveis baseados no RIR 1999, art. 299 onde menciona a Lei 4.506.de art.

47 “São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”.

Como documentos de prova apresentou cartas de autorização assinadas pelo sócio gerente concedendo os descontos. Exemplo:

AUTORIZAÇÃO

A SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA, inscrita no CNPJ 05.210.259/0001-80, concede um desconto comercial no valor de R\$7.115,00, ao cliente IGREJA EVANGELICA KOINONIA, inscrito no CNPJ 07.821.209/0001-65, referente à compra de um veículo 207 PASSION XR SPORT 1.4 FX 09/10, conforme pedido nº 7966.

Blumenau, 08 de Janeiro de 2010.

SANTA PAULINA STRASBOURG VEÍCULOS LTDA

JOHN ALEXANDRE DE ZUTTER

Trata-se de mera liberalidade, sem previsão para reduzir a base tributada da receita.

A Superintendência da 9ª Região Fiscal, na Solução de Consulta nº 94/SRRF/Disit, de 28/05/2013, processo 10980.722867/2013-18, assim se manifestou:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins DESCONTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins apurada pela sistemática cumulativa.

Dispositivos Legais: Lei nº9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; item 4.2da IN SRF nº 51, de 1978. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep DESCONTO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Os descontos concedidos após a emissão da nota Fiscal de venda e em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo do PIS apurado pela sistemática cumulativa.

Dispositivos Legais; Lei nº9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; item 4.2 da IN SRF nº 51, de 1978.

A consulta se refere às contribuições para o PIS e COFINS, mas também pelo fato de não poder se classificar como desconto incondicional, aplica-se ao IRPJ e à CSLL.

Da citada Solução de Consulta:

"... A definição de desconto incondicional consta da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978:

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.

8. A doutrina não difere dessa conceituação, conforme se extrai da obra de Silvério das Neves e Paulo Viceconti (NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. Contabilidade básica. 12ª ed. rev. e atualiz. São Paulo: Frase

Editora, 2004, pp. 115-116), que afirmam serem os descontos incondicionais “parcelas redutoras dos preços de compra e venda, constantes da nota fiscal ou da fatura de serviço e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos”.

Ora, se o desconto não pode ser classificado como desconto incondicional, não é parcela redutora da base imponível para o IRPJ e CSLL.

Assim, os descontos concedidos foram considerados mera liberalidade e adicionados às bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS oferecidas à tributação pela fiscalizada, com multa de 75% e demais encargos legais. A tabela 2 resume os lançamentos do ANEXO 2 - DESCONTOS GLOSADOS, por mês.

	2010	2011
Janeiro	19.487,15	31.052,25
Fevereiro	5.824,02	49.230,54
Março	56.381,99	22.782,19
Abril	34.948,51	48.471,81
Maiο	26.728,52	40.546,00
Junho	58.302,11	9.777,22
Julho	32.485,87	33.023,54
Agosto	87.233,64	19.574,64
Setembro	47.949,80	24.467,69
Outubro	78.401,87	64.845,78
Novembro	35.310,43	28.911,04
Dezembro	55.196,75	41.100,48
Total	538.250,66	413.783,18

Tabela 2: Descontos glosados, em reais.

3.2.3 *Despesas com refeições*

Nos anos de 2010 e 2011 a Santa Paulina escriturou despesas com refeições em restaurante na cidade de Cabeçudas/SC. As despesas estão escrituradas na conta contábil 61107004 - ALUGUEIS. Através do Termo de Intimação 2, solicitamos:

10. Da conta contábil 61107004 - ALUGUEIS, justificar os gastos com TEST DRIVE e CHEZ RAYMOND, juntando documentação comprobatória (em meio magnético) - De 01/01/2010 até 31/12/2011

As despesas com refeições foram escrituradas com base em cupons fiscais, sem identificação do beneficiário, além de não se tratar de despesa necessária para a atividade da empresa. Ou seja, ainda que se aceitasse o cupom fiscal como documento idôneo a comprovar as despesas, não se poderia aceitar como

necessárias as refeições em restaurante de luxo à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

Exemplo de comprovante apresentado:



Assim, as despesas no restaurante CHEZ RAYMOND RESTAURANT foram glosadas e os montantes estão resumidos mensalmente na tabela 3.

	2010	2011
Janeiro	3.500,00	
Fevereiro	3.500,00	11.356,45
Março	3.500,00	
Abril	3.500,00	
Maio	3.500,00	
Junho	3.500,00	
Julho	3.500,00	
Agosto	3.500,00	
Setembro	376,55	
Outubro	3.123,48	
Novembro	7.564,90	
Dezembro		
Total	39.064,93	11.356,45

Tabela 3: Despesas com refeições glosadas, em reais.

Os tributos resultantes da glosa dessas despesas (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) foram lançados com multa de 75% e demais encargos legais.

3.2.4 Quebrar ou perdas

A empresa efetuou descarte de peças escriturados como despesa na conta contábil 61105020 -DESPESAS COM ESCRAPEAMENTO.

DOCUMENTO VALIDADO

Intimada (Termo de Intimação Fiscal 2):

13. *Comprovar as medidas preconizadas pelo artigo 291, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000, de 29/03/1999 para descarte de imobilizado (conta 61105020 - DESPESAS COM ESCRAPEAMENTO) (meio magnético) - De 01/01/2010 até 31/12/2011*

Com a seguinte resposta da fiscalizada:

13 - *Estas despesas de escapeamento referem-se a peças que foram baixadas do estoque por obsolescência, conforme determinação da Peugeot do Brasil a qual colocamos em anexo as circulares e regras de recompras e scrape, a qual a concessionária se usa das devidas regras estabelecidas no art. 291, Inciso II, letra C. Seguem as notas fiscais em anexo;*

A resposta motivou as indagações materializadas no Termo de Intimação 3:

4. *Comprovar o trâmite previsto no artigo 291, inciso II do RIR sobre o escapeamento (item 13 da intimação anterior) - De 01/01/2010 até 31/12/2011.*

5. *Informar, em relação ao escapeamento, a conta contábil da escrituração dos pagamentos efetuados pela Peugeot, conforme resposta apresentada - De 01/01/2010 até 31/12/2011*

Assim respondidas:

4- *O art. 291, inciso II, letra “c”, diz o seguinte: “mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável”. Vale lembrar que temos o valor residual apurável, pois no momento da compra dessas peças foi efetuado a entrada destes Itens no estoque devidamente comprovados por Nota Fiscal, ou seja, a Santa Paulina pagou para a montadora estas peças. Então, o que o art. 291, inciso II, letra “C”, o que traz no seu texto fica muito claro, precisa-se de laudo de autoridade fiscal competente, QUANDO NÃO HOUVER VALOR RESIDUAL APURÁVEL, que não é o caso da empresa Santa Paulina Strasbourg, pois temos todos os valores item a item nas notas fiscais emitidas para o descarte destas peças, enviada na intimação anterior juntamente com o todos os processos de escape fornecidos pela Peugeot.*

5 - *Os valores recebidos da Peugeot a título de Escape, estão escriturados na conta contábil OUTROS CRÉDITOS - 71102015.*

A análise dos documentos apresentados demonstra que a saída dos produtos foi a valor zero, ou seja, não houve pagamento pelas peças “escapeadas”. Houve o pagamento de bônus pela realização da operação.

O Termo de Adesão impõe restrições para a participação no PROGRAMA DE ELIMINAÇÃO DE ITENS OBSOLETOS e estabelece condições para o recebimento do bônus:

A. Adesão: Para aderir ao programa, a concessionária deverá estar elegível considerando os seguintes critérios:

- *Não ter ficado no 4º Quartil na média do 2º semestre de 2010 Customer Care PV (Pós W.tda). Fonte: Ipsos Alfacon*
- *Ter atingido pelo menos 80% o objetivo de compra de peças e acessórios do 2º semestre de 2010.*
- *Fonte: Acompanhamento Diário de Faturamento de Peças e Acessórios*
- *Não ter participado do programa de recompra / scrap nos últimos 12 meses.*

Caso o estoque obsoleto da concessionária volte a crescer após 12 meses da realização do scrap e chegue a um nível igual ou superior ao que foi presenciado no momento da realização do scrap, a Peugeot reserva-se ao direito de estornar as importâncias creditadas ao concessionário e o mesmo será excluído de qualquer programa futuro de destruição de peças obsoletas.

Será debitado em conta corrente, o valor do crédito pago pela Peugeot, imediatamente à constatação do não cumprimento de um dos itens acima. Além disto, caso a concessionária não demonstre a redução do estoque relativa às peças destruídas no relatório DEF do mês imediatamente subsequente ao crédito, também terá debitado o valor do crédito já pago pela Peugeot.

Além disso, as operações respaldadas pelas notas fiscais totalizam R\$ 94.153,30, mesmo valor do documento que estabelece a adesão da Santa Paulina ao auferimento do bônus, enquanto as despesas registradas na conta contábil 61105020 - DESPESAS COM ESCRAPEAMENTO, somam R\$ 102.186,45.

A própria fiscalizada reconhece tratar-se de bônus pois o histórico do seu recebimento registra "BÔNUS PECAS REF. SCRAP", no valor previsto na adesão (R\$47.076,68).

Concessionária: SANTA PAULINA STRASBOURG VEICULOS LTDA

Valor do Crédito Peugeot: R\$47.076,68 Valor Total do Scrap: R\$94.153,36

Representante Legal Concessionária: JOHN ALEXANDRE DE ZUTTER

Assinatura: _____

Portanto, não houve valor residual nas peças destruídas, nem foram cumpridas as exigências da legislação.

A Solução de Consulta nº124 - SRRF08/Disit, de 27/05/2013, Processo 10855.000373/2011-44 tratou de questão semelhante e assim se manifestou:

Assunto; Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

QUEBRAS E PERDAS DE ESTOQUE, DEDUTIBILIDADE a) Na hipótese de destruição e descarte de produtos nos estabelecimentos de clientes, sempre que não restar caracterizada a reincorporação prévia das mercadorias assim destruídas e descartadas ao patrimônio da fabricante (ou vendedora), inaplicável a dedutibilidade prevista no art. 291 do RIR/99. Assim, após recebimento das mercadorias pelo cliente, a aplicabilidade do dispositivo se circunscreve às mercadorias que sejam efetivamente devolvidas ao estoque da fabricante (ou vendedora), mesmo na hipótese de existência de cláusula contratual que obrigue a reposição das referidas quebras e perdas por novas mercadorias.

b) Permite-se a dedutibilidade, como custo, das quebras e perdas de mercadorias que efetivamente compoñham o estoque da pessoa jurídica, desde que: a) nos casos de quebra ou perda por fabricação, manuseio e transporte, estas sejam razoáveis, a partir de suporte fático-probatório específico; ou b) nos casos de deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, haja o respectivo laudo exigido na forma das hipóteses elencadas nas alíneas "a" a "c" do inciso II do art. 291 do Decreto no 3.000, de 1999 (RIR/99)

Dispositivos legais: Art. 291 do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999(RIR/99)

Assim o valor de R\$ 102.186,45 lançado em 30/06/2011 como despesa de escapeamento foi glosado por não cumprir as formalidades exigidas pelo artigo 291 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), com lançamento de multa de 75% nos tributos afetados (IRPJ e reflexos - CSLL, PIS e COFINS).

3.2.5 Despesas compras de ativo

A conta contábil 61107015 PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS demais despesas operacionais tendo entre seus lançamentos a compra de bens que deveriam ser lançados em conta do Ativo Permanente.

Intimado (Termos de Intimação Fiscal 3 e 4), apresentou os documentos fiscais que respaldaram a escrituração. A maioria dos dispêndios se relaciona a serviços prestados por empresas de informática. No entanto, as notas fiscais do ANEXO 3 - BENS LANÇADOS COMO DESPESAS.

Data	Cód.Conta	Conta	Débito	Histórico	Glosa
26/02/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	398,00	NF 3268-01 DE 22/02/2010-INFO SOLUCOES E	398,00
14/04/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	2.170,89	NF 6-1 DE 09/04/2010-EHN INFORMATICA LT	2.170,89
15/04/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	2.295,00	NF 700280-1 DE 15/04/2010-FAST SHOP COME	2.295,00
02/08/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	8.549,52	NF 619728-1 DE 02/08/2010-DELL COMPUTADO	8.549,52
02/08/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	3.273,71	NF 604120-1 DE 02/08/2010-DELL COMPUTADO	3.273,71
02/08/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	466,00	NF 617283-1 DE 02/08/2010-DELL COMPUTADO	466,00
14/08/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	2.807,00	NF 15-1 DE 10/08/2010-EHN INFORMATICA LT	2.807,00
13/08/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	335,00	NF 4414-1 DE 13/08/2010-COMPUBLU PRODUTO	335,00
03/12/2010	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	694,00	NF 787-1 DE 22/11/2010-SELETRON DISTRIBU	parcial 426,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 10-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 11-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 12-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 5-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 6-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 7-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
11/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 9-1 DE 06/01/2011-VORTICE SISTEMAS LT	425,00
17/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	4.375,80	NF 4024-01 DE 12/01/2011-INFO SOLUCOES E S	parcial 1.732,00
17/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	908,78	NF 4025-01 DE 12/01/2011-INFO SOLUCOES E S	parcial 479,78
19/01/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	2.800,00	NF 5-2 DE 18/01/2011-INFO SOLUCOES E TEC	2.800,00
07/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 16-001 DE 01/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
07/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 17-001 DE 07/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
07/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 20-001 DE 07/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
08/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 19-001 DE 01/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
08/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 21-001 DE 01/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
08/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 22-001 DE 01/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
08/02/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	425,00	NF 25-001 DE 01/02/2011-VORTICE SISTEMAS	425,00
19/05/2011	61107015	PROCESSAMENTO DE DADOS E SISTEMAS	704,32	NF 1705-1 DE 19/05/2011-NAYR ACRANI VASZ	parcial 395,00

Tabela 3: Notas fiscais de compra do ativo permanente contabilizadas como despesas, em reais.

Convém ressaltar que as notas fiscais 6 e 15 da EHN Informática se referem a 5 “desktops” descritos por seus componentes.

As notas fiscais descritas na tabela 3 tiveram seus valores glosados das despesas e lançados os tributos correspondentes (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) à glosa com multa de 75% e demais encargos legais.

3.3 PPR dedução indevida do lucro real.

Nos anos de 2010 e 2011 a Santa Paulina escreveu o pagamento aos seus colaboradores de participação nos resultados nas contas contábeis 61102800 - PARTICIPAÇÃO DE LUCROS- SUPERVISORES, 61102801 - PARTICIPAÇÃO DE LUCROS - CONSULTORES VEN; 61102802 - PARTICIPAÇÃO DE LUCROS - PRODUTIVOS; 61102803 - PARTICIPACAP DE LUCROS - ADM / OUTROS.

Intimada a comprovar no Termo de Intimação 2:

9. Demonstrativos da participação dos lucros aos empregados e critérios utilizados, juntar documentação comprobatória (em meio magnético) - De 01/01/2010 até 31/12/2011

Para comprovar o cumprimento dos requisitos legais, apresentou a documentação na resposta ao Termo de Intimação Fiscal 2 composta de acordos próprios firmados entre comissão de empregados e a empresa.

Dispõe o art. 462 do RIR/99:

(...)

A Medida Provisória a que se refere o inciso III do dispositivo supracitado foi convertida na Lei nº 10.101/2000, que estabelece regras para o pagamento de PPR:

(...)

Os acordos apresentados para os anos de 2009, 2010 e 2011 foram assinados em agosto de 2009, agosto de 2010 e agosto de 2011, respectivamente, no intuito de retroagir para alcançar o ano todo, descumprindo o disposto no § 1º do Art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Ora, como seria possível aos empregados conhecer os termos dos acordos (há acordos diferentes para diferentes cargos na empresa) e que metas deveriam atingir se o acordo foi assinado após oito meses de cada ano? Portanto, não foram cumpridos os requisitos previstos na lei.

A 10ª Turma da DRJ/SP1, na sessão de 25/02/2011, processo 16327.001466/2010-60 se debruçou sobre a questão analisando questão semelhante. Parte da ementa transcrevo abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Remia de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005,

2006, 2007, 2008

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS, INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTIBILIDADE.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente são indedutíveis na apuração do lucro real.

Das razões do referido acórdão trago o seguinte excerto:

“Entretanto, há que se assinalar que a vigência retroativa de acordo coletivo de trabalho não é aceita pelo Tribunal Superior do Trabalho, que assim se manifestou:

“TURNOS ININTERRUPTOS DE REVEZAMENTO. CLÁUSULA CONVENCIONAL QUE FLEXIBILIZA A JORNADA DE TRABALHO. RETROATIVIDADE.

O acórdão recorrido, ao considerar válida cláusula convencional que regulamenta situação consolidada anteriormente à sua vigência, violou a literalidade dos artigos 614, § 3º, da CLT e 6º da LICC, além de violar de forma direta e literal o art. 5º, XXXVI, da CF. Destarte, mister considerar a jornada de trabalho prevista no inciso XIV do art. 7º da CF, para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, nos períodos em que não haja norma convencional explícita prevendo jornada diversa.”

TST, 5a Turma, RR 402303, 05/11/2003) Reproduzimos, a seguir, um trecho do voto do relator:

“O entendimento assente no Tribunal Superior do Trabalho é no sentido de que as cláusulas convencionais somente produzem efeitos durante o período de vigência estabelecido nos instrumentos coletivos, ou seja, não se admite a ultra-atividade da norma coletiva, que se extingue com o término de sua vigência, em observância ao art. 614, §3º, da CLT.

O mesmo se diga em relação ao período anterior à vigência da norma coletiva, uma vez que referido instrumento normativo também deve ser informado pelo princípio da irretroatividade da lei e respeito ao direito adquirido, não podendo retroagir para regular situação consolidada sob a vigência da lei então aplicável à hipótese.

Eventual cláusula convencional que pretenda regular situação consolidada anteriormente à sua vigência fere o art 6º da LICC e art. 5º, XXXVI, da CF, que estabelecem a observância e respeito ao direito adquirido.

Portanto, a decisão recorrida, ao considerar a retroatividade da norma convencional, violou os artigos 614, § 3º, da CLT, 5º, XXXVI, da CF e 6º da LICC”. (destacamos)

No caso da PPR, a celebração de acordo coletivo de trabalho após o início do ano-base, ainda que conste cláusula de vigência retroativa, impossibilita o conhecimento prévio das regras para seu pagamento, não restando atendida a previsão contida no art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/2000.

O pagamento de PLR tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Deve haver negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento”.

Os valores escriturados pela fiscalizada estão discriminados no ANEXO 4 - PAGAMENTOS EFETUADOS A EMPREGADOS PPR, resumidos na tabela 4, cujos valores forma glosados por inobservância dos requisitos legais, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL, lançados com multa de 75% e demais encargos legais.

	2010	2011
Janeiro		
Fevereiro	149.416,48	293.858,52
Março	461,75	
Abril		
Maio		
Junho		
Julho		
Agosto	102.710,69	178.283,95
Setembro		
Outubro		
Novembro		
Dezembro		
Total	252.588,92	472.142,47

Tabela 4: Valores pagos aos colaboradores, em reais.

4. Multas

4.1. Multas isoladas IRPJ E CSLL

A tabela 5 resume os valores das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL incluindo a infração do processo 13971.724408/2014-49-Auto de Infração de IRPJ.

	DESPACHA NOTA	DESCONTO MÉRITO	ESCRITA MÉRITO	ATIVO EM DESPESAS	ALMOÇO	PPR	Renda transferida para IRPJ	total IRPJ	total CSLL	acumulado IRPJ	acumulado CSLL	multa isolada IRPJ	multa isolada CSLL
jan/10	20.100,40	19.407,18			3.500,00		250.336,83	268.430,38	261.430,38	263.430,38	263.430,38	32.020,67	11.854,20
fev/10	21.007,32	5.024,03			3.500,00	149.416,48	316.302,43	307.040,23	307.040,23	770.470,61	770.470,61	35.955,66	30.031,09
mar/10	84.048,44	55.361,90			3.500,00	461,75	316.238,39	430.821,41	402.621,41	1.211.292,02	1.211.292,02	85.000,65	33.013,93
abr/10	81.562,05	34.948,51		4.405,88	3.500,00		302.804,96	307.081,66	397.081,66	1.518.373,68	1.518.373,68	49.050,23	17.868,60
maio/10	87.097,79	25.728,52			3.500,00		344.669,27	442.254,68	442.254,68	1.960.628,36	1.960.628,36	36.275,62	10.009,23
jun/10	78.016,03	32.485,87			3.500,00		331.653,03	459.487,38	459.487,38	2.420.115,74	2.420.115,74	40.270,89	10.038,32
jul/10	77.395,51	87.233,64		339,00	3.500,00	102.710,69	373.289,41	546.424,27	644.424,27	2.966.540,01	2.966.540,01	73.253,78	35.184,10
ago/10	45.781,09	47.349,90			3.719,25		417.408,52	510.015,35	510.015,35	3.476.555,36	3.476.555,36	84.907,60	38.239,69
set/10	81.090,09	78.403,47			3.123,49		654.505,14	627.288,68	627.288,68	4.133.843,04	4.133.843,04	87.136,82	31.568,78
out/10	83.632,99	35.310,43		0,00	7.564,32		452.819,48	559.833,77	559.833,77	4.693.676,81	4.693.676,81	78.040,41	30.578,57
nov/10	77.660,20	65.166,75			430,00		708.667,84	841.966,19	841.966,19	5.535.642,99	5.535.642,99	80.030,21	31.182,10
Total	833.087,88	838.250,68	9,00	28.718,32	20.984,32	253.989,82	4.524.748,89	6.310.488,83	6.310.488,83	28.022,28	28.022,28	768.277,90	276.339,08
jan/11	88.008,44	31.050,28			7.000,21		446.235,65	610.250,29	610.250,29	610.250,29	610.250,29	76.381,28	27.481,30
fev/11	84.190,01	49.230,24			3.975,05	11.309,49	241.898,83	354.235,74	354.235,74	1.064.486,03	1.064.486,03	68.995,20	24.308,07
mar/11	62.650,00	22.780,18					298.806,98	330.309,05	330.309,05	1.394.795,08	1.394.795,08	31.420,81	11.821,36
abr/11	65.650,01	48.471,81					319.721,80	444.852,84	444.852,84	1.839.646,92	1.839.646,92	1.093,95	742,00
maio/11	83.002,20	42.940,00		300,00			362.222,28	449.906,04	449.906,04	2.289.552,96	2.289.552,96	55.079,70	20.388,99
jun/11	20.871,17	9.727,22	100.389,40				462.863,24	645.249,18	645.249,18	2.934.802,14	2.934.802,14	60.805,48	18.649,87
jul/11	63.408,00	31.025,54					316.883,32	413.394,86	413.394,86	3.348.196,99	3.348.196,99	77.212,98	28.408,64
ago/11	58.700,00	19.074,64				178.383,93	464.372,74	701.381,93	701.381,93	4.049.578,92	4.049.578,92	117.058,81	42.789,17
set/11	86.665,00	24.465,66					476.981,01	487.432,34	487.432,34	4.537.011,26	4.537.011,26	33.742,80	12.867,44
out/11	57.360,63	64.845,78					416.800,66	539.023,68	539.023,68	5.076.034,94	5.076.034,94	22.790,60	9.864,61
nov/11	43.813,06	28.811,54					416.869,66	460.670,21	460.670,21	5.536.705,15	5.536.705,15	70.969,84	25.804,82
dez/11	84.213,04	41.926,46					68.395,71	831.192,33	831.192,33	6.367.897,48	6.367.897,48	70.013,21	28.000,78
Total	729.992,02	433.783,18	100.389,40	11.309,73	11.389,49	474.142,47	4.751.940,88	6.510.293,82	6.510.293,82	9.902.209,20	9.902.209,20	663.219,69	249.978,08

Tabela 5: Resumo do cálculo das multas por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, em reais.

Excluídas as multas aplicadas no processo 13971.724408/2014-49 correspondentes à coluna Receita Transferida para a JM7 na tabela 5, resulta neste processo, resumidas na tabela 6.

	multa isolada irpj total	multa isolada csll total	multa isolada irpj processo 13971.724408/2014-49	multa isolada csll processo 13971.724408/2014-49	multa isolada irpj deste processo	multa isolada csll deste processo
jan/10	32.020,67	11.854,20	27.541,86	8.915,11	5.386,99	1.936,21
fev/10	35.955,62	20.031,09	27.075,34	10.134,12	28.890,46	10.306,97
mar/10	85.002,65	23.013,95	46.953,63	16.518,31	18.040,02	8.467,65
abr/10	49.035,23	17.868,68	32.850,62	11.826,22	16.794,61	6.042,46
maio/10	35.275,62	19.893,22	43.121,76	15.523,62	12.154,43	4.375,81
jun/10	40.775,89	15.039,32	19.706,60	7.488,78	20.070,29	7.559,55
jul/10	73.733,78	26.184,15	50.658,45	21.190,04	13.975,31	4.955,11
ago/10	80.553,03	29.900,09	46.656,16	15.790,22	33.896,85	12.202,87
set/10	64.501,92	23.220,69	52.208,54	15.005,87	12.293,35	4.414,82
out/10	87.135,52	31.369,79	69.315,77	24.933,68	17.819,75	6.415,11
nov/10	74.940,47	29.970,57	61.601,83	22.176,70	13.338,54	4.801,87
dez/10	85.839,31	31.292,15	69.177,69	25.263,97	18.651,62	5.906,18
Total	768.277,90	276.220,04	656.187,87	200.687,63	210.090,03	75.532,41
jan/11	70.201,29	27.461,26	60.775,73	21.879,26	15.505,58	5.592,00
fev/11	68.682,26	24.365,61	15.235,66		5.844,65	10.520,76
mar/11	31.420,51	11.671,38	20.740,23	7.826,22	10.693,18	3.844,65
abr/11	1.062,95	742,66	0,00	0,00	1.032,95	742,66
maio/11	55.079,70	20.188,60	26.408,22	10.940,97	20.671,44	9.241,72
jun/11	50.805,48	18.649,97	30.489,62	11.535,90	20.316,98	7.314,07
jul/11	77.912,90	28.408,64	65.947,71	24.065,18	12.065,19	4.343,47
ago/11	117.658,81	42.789,17	65.796,28	31.243,78	32.070,53	11.545,39
set/11	33.742,90	12.507,44	23.595,23	8.843,48	10.177,67	3.693,98
out/11	22.780,66	8.564,64	7.513,79	3.064,95	15.276,90	5.490,68
nov/11	70.968,94	25.908,82	61.878,43	22.636,23	9.090,51	3.272,58
dez/11	78.613,31	28.660,79	65.436,82	23.917,18	13.176,69	4.743,01
Total	683.219,69	249.919,08	665.678,08	217.604,31	217.541,04	78.314,77

Tabela 6: Cálculo das multas isoladas por diferença, em reais.

O ANEXO 5 contém os demonstrativos de cálculo das multas isoladas de IRPJ e

CSLL por recolhimento insuficiente das estimativas.

Para a base legal da aplicação da multa isolada, ver item 4.2: artigo 44 da Lei nº 9.430/96, inciso II.

4.2 Multas de ofício

A multa proporcional de ofício cabível sobre os valores dos tributos para as infrações descritas neste Termo é de 75%, com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Dada ciência por A.R. dos Autos de Infração em 07/01/2015, a contribuinte apresentou em 05/02/2015, sua impugnação subscrita por seus advogados e bastante procuradores.

Inicia afirmando a tempestividade de sua peça de defesa e, em seguida, efetua breve resumo da autuação contestada.

Argúi, preliminarmente, a nulidade dos autos em apreço por impossibilidade de identificação da matéria tributável, uma vez que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL distingue-se da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Expõe que as Bases de Cálculo do PIS e da Cofins não sofrem qualquer alteração a partir das glosas ora atacadas. Sendo que a Fiscalização, ao lavrar os Autos, não deixa claro se entende as glosas de despesas como um aumento do lucro ou como nova receita.

A contribuinte, então, questiona uma a uma as glosas de despesas efetuadas pela Fiscalização.

Em relação às despesas relacionadas ao serviço de despachante, consideradas pela autoridade fiscal como brindes, traz decisão da Câmara Superior do CARF que admite sua dedutibilidade.

Argumenta que, para as despesas serem consideradas dedutíveis, segundo previsão contida no art. 299 do RIR, necessitam ser necessárias e usuais, além de guardar pertinência com a manutenção da fonte produtora das receitas. *Assim, as despesas que são realizadas pela empresa, ou seja, toda obrigação assumida para aquisição de bens, serviços ou utilidades, devem ser consideradas dedutíveis, se feitas com o propósito de gerarem receitas ou de manterem em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos.*

Alega que os serviços de despachante não cobrados quando da venda dos automóveis atuam como fator de atração de clientela e incentivos à realização de seus negócios.

Complementa que *em técnicas de vendas, tal “vantagem competitiva” reveste-se da natureza de “benefício agregado”, e acaba compondo o que tecnicamente se denomina de “motivo de compra dominante” (CARNEGIE, Dale and Associates, in Alta Performance em Vendas - Ed. Best Seller, 2011).*

Aduz que tais despesas não configurariam brindes, mas expediente necessária para a consecução da venda, compondo uma das etapas do processo de comercialização, uma vez que a empresa se obriga à entrega do carro emplacado para o cliente.

No que se refere aos descontos concedidos, afirma ser a despesa necessária, contrariando a autuação, onde configurados como mera liberalidade da contribuinte.

A impugnante entende que a fiscalização não trouxe aos autos nada que comprove a desnecessidade das despesas glosadas. Alega que, caso não oferecesse qualquer desconto quando das vendas, perderia seu negócio.

Explica:

Os descontos comerciais reduzem a receita da IMPUGNANTE, do que decorrem que sequer ingressa o valor total, bruto, na contabilidade da mesma, para depois haver uma despesa com referido desconto, como fosse um desembolso para o cliente comprador. Apenas contabilmente a IMPUGNANTE acabou tratando como despesa com “desconto concedido”, pelo fato de que, para viabilizar o financiamento bancário para o cliente, a Nota Fiscal de Venda é emitida pelo

valor total, bruto, sem o desconto, mas no momento de se efetivar o pagamento, o desconto comercial acordado ainda quando do pedido (do fechamento do negócio), é aplicado para o cliente, que desembolsa valores menores do que aqueles constantes da Nota Fiscal, e, conseqüentemente, ingressam no caixa da IMPUGNANTE menos valores do que aqueles apontados no documento fiscal. Conseqüentemente, esse ajuste de valores é realizado através de um lançamento a título de “desconto”, que efetivamente reflete o resultado econômico e financeiro da operação.

Argumenta que bastaria que o expediente adotado auxiliasse na concretização da venda para que configurasse sua ligação à atividade preponderante da impugnante, não sendo relevante a forma de escrituração do mesmo.

Quanto às despesas com refeições, afirma que as despesas lançadas como provenientes de aluguéis teriam sido comprovadas através de cupons fiscais emitidos pelo restaurante Chez Raymond e efetivamente referir-se-iam à aluguel de imóvel não residencial (o imóvel onde situada a própria impugnante) como comprovaria contrato de aluguel juntado aos autos.

No tocante às despesas com quebras ou perdas, teria a impugnante efetuado o procedimento regulado pelo artigo 291 do RIR, sem, contudo, observar as exigências contidas em sua alínea “c”, por existir valor residual, desconsiderado pela fiscalização.

Assevera que o critério utilizado para a se saber a existência do valor residual é justamente a existência de pagamento por parte do fabricante, o que foi reconhecido pelo próprio Auditor Fiscal. Ou seja, a Peugeot PAGOU pelo valor residual das peças, e essa receita foi ofertada à tributação.

Na verdade, as peças teriam saído pelo valor contábil da data em que foram devolvidas, sendo sua devolução comprovada através da apresentação das notas fiscais de saída, consoante entendimento exarado na Solução de Consulta nº 124 - SRRF08/DISIT de 27/05/2013.

Em relação às despesas com compras de ativos, diz inexistir justificativas por parte da fiscalização para sua ocorrência. Teria a autoridade lançadora deixado em aberto as explicações neste aspecto, o que resultaria em nulidade do auto.

Defende que os bens adquiridos se depreciam, dando ensejo ao reconhecimento de despesas de depreciação, conforme previsão do art. 304 do RIR. Pelo que, requer que sejam as despesas sejam, caso entendidas como equivocadas, consideradas como originadas da depreciação dos referidos equipamentos.

Segue combatendo os argumentos da fiscalização quanto à indevida dedução do Lucro Real do Plano de Participação nos Resultados.

Alega que o artigo 2º da Lei 10.101 de 2000 não faz qualquer referência ao momento em que o acordo deve ser protocolado na entidade de classe ou quando se dará o início de sua vigência.

Entende que todas as exigências quanto à dedutibilidade das Participações contidas na legislação foram observadas, entretanto, caso assim não se entenda, pugna pelo reconhecimento das parcelas pagas como remuneração de seus empregados, resultando em valores dedutíveis do Lucro.

Consoante razões expostas anteriormente, requer a contribuinte a exclusão dos reflexos ao PIS e à COFINS.

Questiona, em seguida, a concomitância da multa de ofício com a multa por falta de pagamento de estimativa.

De forma subsidiária, pede que seja recomposto o Lucro para que se considerem as depreciações e amortizações dos bens que deveriam ser ativados.

Por fim, pede que seja dada repercussão do que for decidido no presente julgado às compensações de prejuízo e base de cálculo negativas glosadas, além da não incidência do juros de mora sobre a multa de mora.

3.A 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem dar parcial provimento à impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

NULIDADE.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM BRINDES. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO.

Nos termos do inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as deduções de despesas com brindes. A eventual apropriação, como despesa de propaganda, correspondentes a serviços de despachantes não prestados pela própria empresa, impõe que referidos serviços tenham relação direta com a atividade econômica explorada pelo contribuinte.

GLOSA DE CUSTOS. BENS DESTRUÍDOS. IRPJ. CSLL.

Para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor contabilizado a título de quebras ou perdas de estoque por deterioração ou obsolescência integrará o custo, desde que comprovadas mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

ALEGAÇÃO DE DEVOLUÇÃO.

Inviável reconhecer alegação de que bens contabilizados a título de perda por excesso ou obsolescência foram devolvidos à fabricante e por ela remunerados quando trazidos aos autos documentos que demonstram a exigência da própria fabricante de que os bens fossem destruídos na própria Impugnante.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NO LUCRO OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTÍVEL.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente, são indedutíveis, e, portanto, devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real.

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se 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.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada. Como são distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os fatos sobre os quais incidem a multa isolada de 50%, por falta de recolhimento das estimativas mensais, e a multa de ofício de 75%, por falta de pagamento do IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual, não se caracteriza a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

PIS. COFINS. CANCELAMENTO.

De acordo com a legislação pátria, o fato gerador das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Não verificada repercussão das glosas de despesas efetuadas pela fiscalização à base de cálculo das contribuições, cancela-se o lançamento neste ponto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.A contribuinte obteve êxito exclusivamente no que se refere aos lançamentos de PIS e COFINS, tendo a decisão de piso reconhecido que *“a autuação combatida em momento algum apontou eventuais créditos de PIS e COFINS decorrentes das despesas analisadas. Restringiu-se a autoridade fiscal a informar as adições dos valores glosados às bases de cálculo dos tributos, tornando inviável a manutenção dos autos no tocante às contribuições”*.

5.Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 3484/3516 (3528/3561), com base nos argumentos assim resumidos:

- **Despesas com despachantes:** Sustenta que as despesas com despachantes para licenciamento e transferência de veículos constituem despesas operacionais essenciais à atividade empresarial, não configurando brindes como classificado pela fiscalização.

Argumenta que essas despesas representam estratégia comercial necessária, funcionando como vantagem competitiva e benefício agregado que compõe o "motivo de compra dominante". Sustenta que o veículo é entregue emplacado, sendo o serviço de despachante apenas uma etapa do processo de comercialização, não constituindo liberalidade, mas expediente necessário para consecução da venda.

- **Descontos concedidos:** Quanto aos descontos comerciais, argumenta que não constituem mera liberalidade, mas de expediente necessário à implementação da atividade principal em mercado altamente competitivo. Esclarece que contabilmente a empresa tratou como despesa com "desconto concedido" para viabilizar financiamento bancário, sendo que na essência constituem redutores de receita, não gerando ingresso efetivo de valores correspondentes ao valor total das notas fiscais.

Tais descontos são conhecidos no momento do fechamento do negócio, sendo decisivos para efetivação da venda, configurando-se como "não receita" e conseqüentemente "não lucro".

- **Despesas com refeições (aluguéis):** Contesta a descaracterização de despesas lançadas como aluguéis que foram comprovadas por cupons fiscais de restaurante. Apresenta contrato de aluguel firmado com Raimundo Peltz, demonstrando que os pagamentos se referiam efetivamente ao aluguel de imóvel não residencial onde se estabelece a concessionária em Itajaí. Argumenta que apesar da forma não convencional de comprovação, os

cupons fiscais correspondem aos valores de aluguel do imóvel objeto do contrato.

- **Quebras ou perdas no estoque:** Relativamente ao procedimento de "scrapeamento" (devolução de mercadorias por obsolescência), argumenta que houve pagamento pela Peugeot do valor residual das peças devolvidas, receita esta oferecida à tributação. Sustenta que as saídas não ocorreram a valor zero, conforme demonstrado pelas notas fiscais anexas, e que houve efetiva reincorporação da mercadoria pela fabricante.

Cita a Solução de Consulta nº 124 - SRRF08/DIST, indicando que o requisito essencial é a comprovação da reincorporação da mercadoria por parte da vendedora, demonstrada pelas notas fiscais de devolução.

- **Compras para o ativo:** Critica a ausência de fundamentação específica da fiscalização, que não identificou claramente a norma tributária afrontada nem explicou adequadamente os motivos da glosa. Defende que, na hipótese de desconsideração da despesa, deveria ser reconhecida a depreciação dos bens conforme art. 305 do RIR/99, evitando enriquecimento sem causa do fisco.

- **Participação nos lucros e resultados (PLR):** Sustenta que a legislação não estabelece limitação temporal para instituição do PLR durante o exercício, sendo a interpretação da DRJ uma criação normativa não prevista em lei. A empresa argumenta que foram cumpridos os requisitos legais: firmado por comissão paritária e registrado na entidade sindical, conforme Lei 10.101, de 2000.

Subsidiariamente, aduz que mesmo descaracterizado como PLR, os valores efetivamente pagos aos empregados comporiam sua remuneração mensal, sendo dedutíveis como despesa com pessoal.

Pedidos sucessivos:

- **Recomposição de lucro:** Requer que sejam aplicados os reflexos das decisões favoráveis nas glosas de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, considerando a interconexão entre os processos administrativos.
- **Exclusão da multa isolada:** Argumenta pela impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, caracterizando dupla penalidade sobre a mesma base de incidência. Cita o princípio da consunção, pelo qual a infração relativa ao não recolhimento de estimativas caracteriza etapa preparatória do ato principal.
- **Exclusão de juros sobre multa:** Sustenta que juros sobre multa de ofício somente podem incidir após constituição definitiva do crédito tributário,

ou seja, após decisão administrativa final, diferentemente do tributo principal que é devido desde o vencimento original.

- **Reconhecimento de depreciação:** Caso mantidas as glosas relativas às compras para o ativo, requer o reconhecimento da depreciação dos bens conforme legislação aplicável, especialmente considerando que equipamentos de informática possuem coeficiente de depreciação de 20% conforme Instrução Normativa RFB 162, de 1998.

6. Posteriormente, nos termos da petição de fls. 3639/3641 (3651/3654 e 3680/3682), a empresa desistiu parcialmente do seu Recurso Voluntário, em virtude de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de que tratam a Medida Provisória nº 783, de 2017, e a IN RFB nº 1711, de 2017, nos seguintes termos:

(...) em face da faculdade atribuída pela Lei de desistir apenas das matérias que assim o desejar, desde que passíveis de segregação, a Recorrente deixa consignado que a **desistência** e **renúncia** ao direito sobre a qual se fundam suas razões de fato e de direito, dizem respeito aos seguintes débitos constantes do Termo de Verificação Fiscal, pelo que **DEIXAM** de ser discutidos nesse processo:

- AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE(Informática) deduzida indevidamente como custo ou despesa operacional;**
- DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS COM REFEIÇÕES;**
- ESCAPEAMENTO deduzido indevidamente (Quebras e Perdas);**
- REFLEXOS dos itens "a" a "c" acima no que diz respeito à JUROS e MULTA DE OFÍCIO, sendo que quanto a ISOLADA manterá integralmente a discussão.**

Porém, necessário deixar expresso que não desiste e nem renuncia ao direito de continuar com suas razões de fato e de direito para cancelamento de parte das supostas infrações fiscais colacionadas no Termo de Verificação Fiscal, pelo que **PERMANECE** o contencioso administrativo tributário com relação às seguintes rubricas:

- 1) DESPESAS COM DESPACHANTES, classificadas como indedutíveis no auto de infração combatido;
- 2) DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS, supostamente com base em documentos inidôneos; e
- 3) DESPESAS COM PPR NÃO DEDUTÍVEIS DO IRPJ E CSLL, supostamente escrituradas como despesas salariais;
- 4) REFLEXOS dos itens "1" a "3" acima, no que diz respeito à JUROS e MULTA DE OFÍCIO;
- 5) MULTAS ISOLADAS sobre todas as rubricas contidas no lançamento, mesmo sobre os valores objeto da desistência.

(...)

7. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

8.O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço, com exceção da matéria objeto de desistência.

9.Com efeito, após a desistência parcial da Recorrente manifestada às fls. 3639/3641, aliada ao cancelamento das exigências de PIS e COFINS pela DRJ, o litígio remanesce exclusivamente em torno dos lançamentos de IRPJ e CSLL, concentrando-se em três questões principais de dedutibilidade fiscal, a saber:

- A primeira controvérsia refere-se às **despesas com serviços de despachantes para licenciamento de veículos**, onde a fiscalização aplicou a vedação legal de dedução de brindes, enquanto a empresa sustenta tratar-se de despesas operacionais necessárias ao processo de comercialização.
- A segunda questão envolve **descontos comerciais concedidos aos clientes**, caracterizados pela autuação como liberalidades indedutíveis, mas defendidos pela Recorrente como legítimos redutores de receita essenciais à competitividade no mercado automobilístico.
- A terceira matéria abrange a **participação nos lucros e resultados**, descaracterizada pela fiscalização por alegada inobservância de requisitos legais, enquanto a empresa mantém a tese de cumprimento integral da legislação aplicável ou, subsidiariamente, a natureza de despesa com pessoal.

10.Adicionalmente, permanecem em discussão todos os encargos moratórios e multas de ofício incidentes sobre as matérias controvertidas, bem como a integralidade das multas isoladas aplicadas no auto de infração.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTES

11.Conforme notícia o TVF de fls. 2082/2097, durante o período fiscalizado, compreendendo os anos de 2010 e 2011, a Recorrente registrou em sua contabilidade despesas totais de R\$ 1.561.609,60, relacionadas ao pagamento de despachantes para o licenciamento de veículos vendidos. Estes valores foram escriturados nas contas contábeis "Reparos e Manutenção - Outras Despesas" e "Cortesias Comerciais - Outras Despesas", com recuperação parcial registrada em conta específica de recuperação de despesas.

12.A prática comercial consistia na concessão gratuita dos serviços de despachante aos clientes como parte do processo de venda, embora tal atividade não constituísse o objeto social principal da empresa nem fosse oferecida comercialmente para terceiros fora da relação de compra e venda de veículos.

13.Segundo a fiscalização, o artigo 13, inciso VII da Lei nº 9.249, de 2005, proíbe expressamente a dedução de despesas com brindes para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Subsidiariamente, mesmo admitindo-se interpretação diversa quanto à

classificação como brinde, as despesas constituiriam liberalidades, igualmente não dedutíveis por não representarem gastos necessários à atividade empresarial nem à manutenção da fonte produtora de renda. Como resultado, foram glosados integralmente os valores registrados.

14.A r. decisão recorrida prestigiou a autuação fiscal com base nos seguintes fundamentos:

(...)

Quanto à caracterização das despesas em análise, reputa-se correto o enquadramento dado pela fiscalização, tendo em conta extenso arrazoado sobre o assunto emitido pela Cosit em 30 dezembro de 2013, através da Solução de Consulta nº 58, disponível no site da RFB, cujas razões se adotam neste voto:

5. Verifica-se que o art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, veio derogar o Parecer Normativo CST nº 15, de 1976, no que diz respeito à dedutibilidade das despesas com brindes, posto que veda expressamente a dedução da base de cálculo, tanto do imposto de renda como da contribuição social sobre o lucro líquido, de despesas efetuadas com a aquisição de brindes.

6. Observa-se que, a partir de 1º de janeiro de 1996, independentemente de objetivarem o incremento das vendas ou a promoção da empresa, as despesas com brindes são sempre indedutíveis por expressa vedação legal.

7. Nesse sentido, o art. 366 do Decreto nº 3.000, de 1999, ao estabelecer critérios e condições para admissão das despesas com propagandas, enfatiza a observância do art. 249, parágrafo único, inciso VIII, o qual versa sobre a indedutibilidade das despesas com brindes:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

...

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

Art. 366. São admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54):

I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

IV - as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda;

V - o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

a) que a distribuição das amostras seja contabilizada, nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;

b) que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

c) que o valor das amostras distribuídas em cada ano-calendário não ultrapasse os limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, tendo em vista a

natureza do negócio, até o máximo de cinco por cento da receita obtida na venda dos produtos.

§ 1º Poderá ser admitido, a critério da Secretaria da Receita Federal, que as despesas de que trata o inciso V ultrapassem, excepcionalmente, os limites previstos na alínea “c”, nos casos de planos especiais de divulgação destinados a produzir efeito além de um ano-calendário, devendo a importância excedente daqueles limites ser amortizada no prazo mínimo de três anos, a partir do ano-calendário seguinte ao da realização das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, parágrafo único).

§ 2º As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e mantiver escrituração regular (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, inciso IV).

§ 3º As despesas de que trata este artigo deverão ser escrituradas destacadamente em conta própria.

(destacou-se)

8. Assim, interpreta-se que as despesas com brindes, independentemente da natureza dos gastos e de seus valores, não podem ter o tratamento de despesa de propaganda dedutível para fins da determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

9. Quanto ao questionamento do consulente acerca da definição do termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, faz-se necessário evidenciar o que se deve considerar como “brindes”, para efeitos tributários.

10. De acordo com o Dicionário Aurélio disponível na internet:

Brinde: ... Presente, ... (especialmente quando oferecido, como propaganda, por casas comerciais).

11. De acordo com o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva, Editora Forense Rio de Janeiro, 2004, 2ª edição:

“PRÊMIO: designa tudo aquilo que se recebe ou se ganha em virtude de sorteio ou pela sorte”.

“BRINDE: “prêmios” concedidos em dinheiro ou em objetos, mediante a apresentação de cupons ou como bonificação no ato da compra”.

12. A Portaria Ministro da Fazenda – MF nº 41, 19 de fevereiro de 2008, que regulamenta a distribuição gratuita de prêmios a título de propaganda, quando efetuada mediante sorteio, vale-brinde, concurso ou modalidade assemelhada, a que se refere à Lei nº 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e o Decreto nº 70.951, de 9 de agosto de 1972, dispõe:

(...)

Interpreta-se que o brinde é uma modalidade de distribuição gratuita de prêmios que se dá de forma instantânea, diferentemente das modalidades de distribuição de prêmios mediante concurso ou sorteio.

14. Pode-se dizer que o termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o produto, em que a forma de contemplação é instantânea.

15. É de se notar, também, que os brindes, embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no art. 54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade.

16. Convém observar que em que pese alguma semelhança entre a distribuição de brindes e a doação, admite-se a dedução de doações, para fins da determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, somente nas condições estabelecidas no § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, regulamentado no art. 365 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Observe-se que, assim como defendido pela Impugnante, os brindes têm por fim último a promoção da empresa ou do negócio, entretanto, por expressa previsão legal, não guardando relação com a atividade desenvolvida pela empresa, constituem despesa indedutível para o fim de apuração do IRPJ e da CSLL.

No presente caso, as despesas questionadas consistiam em despesas com despachantes, serviço não efetuado diretamente pela empresa, mas por terceiro contratado, escrituradas em contas contábeis que tornam flagrante a natureza dos dispêndios: 61105012- CORTESIAS COMERCIAIS - OUTRAS DESPESAS.

Dessa forma, mantém-se a glosa quanto às despesas com os serviços de despachante.

15.Sustenta a Recorrente que os dispêndios em questão constituem despesas operacionais atinentes à essencialidade do desenvolvimento das suas atividades, sendo por isso dedutíveis conforme critérios estabelecidos no artigo 299 do RIR/99. Argumenta que para a dedutibilidade ser possível, as despesas devem ser pertinentes à manutenção da fonte produtora das receitas, além de serem necessárias e usuais.

16.Defende que a necessidade da despesa é medida pela correlação com a atividade empresarial, considerando que na discricionariedade da administração dos negócios, os serviços de despachante não cobrados no ato da venda atuam como fator de atração de clientela e incentivo à realização de negócios. Caracteriza esta prática como vantagem competitiva que se reveste da natureza de benefício agregado, compondo tecnicamente o motivo de compra dominante.

17.Desenvolve extensa argumentação sobre a realidade comercial do mercado automobilístico, onde tal concessão é realizada de maneira usual por empresas concorrentes. Aduz que seria temerário pensar que a atividade se manteria competitiva sem identificar vantagens que levassem os clientes a realizarem decisões de compra. A ausência dessa oferta contaria como ponto negativo comparativamente aos concorrentes que a disponibilizam. Identifica essa prática como vantagem competitiva que se reveste da natureza de benefício agregado, compondo o que se denomina tecnicamente de motivo de compra dominante, citando referência especializada da área comercial.

18.Contesta a classificação fiscal da despesa como brinde, esclarecendo que nunca pretendeu tratar as despesas como brindes, mas sim demonstrar que constituem despesas operacionais essenciais à atividade. Estabelece distinção fundamental entre o objeto analisado, sustentando que não é o serviço de despachante que deve ser considerado, mas sim o resultado final: o carro emplacado. A empresa entrega veículos emplacados, não sendo simplesmente o ônus pelo pagamento do emplacamento que é suportado, mas o dever contratual de entregar o carro emplacado ao cliente.

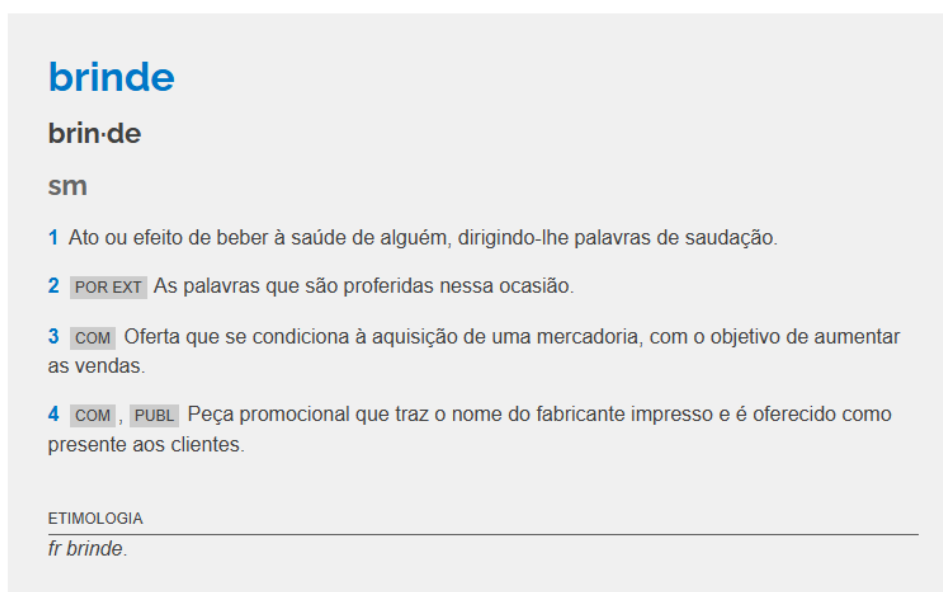
19. Desenvolve analogia técnica comparando a situação com consumidor que adquire pão francês em padaria, esperando que seja entregue devidamente embalado. Da mesma forma, os clientes da empresa esperam receber o veículo emplacado. O serviço de despachante é caracterizado como uma das etapas do processo de comercialização, não constituindo liberalidade. Afirma que no preço cobrado pelo veículo, cuja receita é totalmente tributável pelo lucro formado, está embutido o valor investido para consumir a venda, incluindo a despesa com despachante de trânsito. Não há omissão de receita, e a despesa está atrelada à receita gerada, configurando despesa vinculada e absorvida pela receita de venda.

20. Ressalta que a fiscalização não questionou a efetividade da contratação dos serviços nem a consumação dos pagamentos realizados, estabelecendo como fato incontroverso a realização das despesas, bem como que somente uma administração “despreparada e descuidada, arcaria com custos dos serviços de despachante se não atentasse o binômio custo-benefício”, não sendo razoável presumir liberalidade sem expectativa de retorno econômico.

21. Critica a jurisprudência utilizada pela fiscalização, argumentando que não se enquadra absolutamente com o caso dos autos, uma vez que tratava da entrega de mercadorias pelo vendedor, não da prestação de serviços, distinção fundamental para compreender o espírito da norma que determina serem indedutíveis as despesas com brindes.

22. Pois bem, em que pese o denodo com que a peça recursal promove a defesa dos interesses do sujeito passivo, verifica-se que o conceito de brinde abrange exatamente a situações em que o fornecedor oferece determinada oferta ao adquirente, condicionada à compra de certa mercadoria. Além da definição do dicionário Aurélio mencionada pela decisão de piso, confirmam-se os significados atribuídos à palavra “brinde” pelos dicionários Houaiss e Michaelis, nas suas versões online:

Michaelis¹, definição nº 3:



brinde
brin-de
sm

- 1 Ato ou efeito de beber à saúde de alguém, dirigindo-lhe palavras de saudação.
- 2 **POR EXT** As palavras que são proferidas nessa ocasião.
- 3 **COM** Oferta que se condiciona à aquisição de uma mercadoria, com o objetivo de aumentar as vendas.
- 4 **COM**, **PUBL** Peça promocional que traz o nome do fabricante impresso e é oferecido como presente aos clientes.

ETIMOLOGIA
fr brinde.

¹ Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=brinde>. Acesso em 14.06.2025.

*Houaiss², definição nº 3.1:***brinde** (1651 MAñH 363) 

princ. orig. etc.

substantivo masculino**1** ato ou efeito de beber à saúde de alguém, como voto de êxito ou em comemoração a algo ou alguém <um b. à aniversariante!>**2** *p.ext.* palavras de saudação, de comemoração ou de bons votos dirigidas a algo ou alguém nesse ato <o b. à instituição foi feito pelo reitor>**3** objeto com o qual se presenteia <um b. de flores>**3.1** *COM* oferta condicionada à compra de certa mercadoria; obséquio por compra <com a aquisição do aparelho, recebeu um relógio como b.>**3.2** *COM, PUB* peça promocional que se oferece visando a objetivos de marketing <o b. aos clientes neste Natal será uma agenda de couro>**4** *P* amora silvestre

23. Já o artigo 13, inciso VII da Lei nº 9.249, de 1995, é categórico ao dispor que:

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

(...)

VII - das despesas com brindes.

(...)

24. Destaque-se que o indigitado dispositivo legal é expresso ao determinar que a indedutibilidade em apreço independe do disposto no artigo 47 da Lei 4.506, de 1964, que soa:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

25. Vale dizer, as despesas com brindes serão indedutíveis ainda que sejam necessárias, usuais e normais.

26. Desse modo, improcede o inconformismo.

DESCONTOS COMERCIAIS CONCEDIDOS AOS CLIENTES

27. De acordo com o TVF, a Recorrente registrou descontos concedidos após a emissão das notas fiscais de venda nas contas contábeis "Descontos Concedidos", "Descontos Concedidos Veículos Novos" e "Descontos Concedidos Veículos Usados". O montante total glosado atingiu R\$ 952.033,84, sendo R\$ 538.250,66 referente ao exercício de 2010 e R\$ 413.783,18 ao exercício de 2011.

28. Quando solicitada pela fiscalização a apresentar os documentos que amparavam a escrituração daqueles valores, a empresa respondeu fornecendo recibos onde comprovava os descontos concedidos aos clientes na venda de veículos novos e seminovos.

² Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/houaission/apps/uol_www/vopen/html/inicio.php/7c7/brinde. Acesso em 14.06.2025.

29.A fiscalização fundamentou a glosa na Solução de Consulta nº 94 da Superintendência da 9ª Região Fiscal, de 2013, que estabeleceu entendimento específico sobre descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda, determinando que descontos concedidos em função do posterior preenchimento de condições não constituem desconto incondicional e não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS apuradas pela sistemática cumulativa, posicionamento que se baseia na definição de desconto incondicional estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, que caracteriza como descontos incondicionais apenas as 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.

30.A fiscalização aplicou o entendimento da Solução de Consulta também ao IRPJ e à CSLL, apoiando-se no princípio de que, se o desconto não pode ser classificado como desconto incondicional, não constitui parcela redutora da base imponible para estes tributos.

31.Ademais, a análise mensal dos descontos glosados revelou a regularidade da prática ao longo do período fiscalizado. No exercício de 2010, os valores variaram entre R\$ 5.824,02 em fevereiro e R\$ 87.233,64 em agosto, demonstrando significativa oscilação mensal. O exercício de 2011 apresentou comportamento similar, com valores entre R\$ 9.777,22 em junho e R\$ 64.845,78 em outubro. Esta distribuição temporal evidenciou, para a fiscalização, que a concessão de descontos posteriores constituía prática comercial sistemática da empresa, não se tratando de eventos esporádicos ou excepcionais. A regularidade dos lançamentos ao longo dos vinte e quatro meses fiscalizados reforçou a caracterização da prática como estratégia comercial consolidada.

32.A decisão de 1º grau enfrentou a questão da seguinte forma:

(...)

Ora, o item 4.2. da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece o que se entende por “descontos incondicionais”, os quais são correntemente também conhecidos como **descontos comerciais** (destacou-se):

4.2 - Descontos incondicionais são 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.

Os descontos incondicionais não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem parcela redutora do custo de aquisição, não configurando receita, portanto.

De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os **descontos condicionais** (também ditos **descontos financeiros**) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). E, para que sejam dedutíveis das bases imponíveis de IRPJ e CSLL, devem estar conforme os requisitos ínsitos no artigo 299, do RIR/1999¹, sob pena se sua indedutibilidade fiscal.

Igual entendimento aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por força do art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.

No presente caso, a Impugnante afirma serem as despesas escrituradas baseadas em descontos incondicionais, somente não constando das notas fiscais pela absurda razão consubstanciada no desejo de aumentar a margem financiável pelo banco responsável pelo financiamento dos veículos.

Como bem aponta a fiscalização em seu auto de infração, não há como aceitar o registro de uma despesa baseado em documento inidôneo, sem comprovação de sua usualidade e necessidade, e sequer de sua existência, uma vez que demonstra a autoridade fiscal que os referidos descontos deveriam ser destacados da nota fiscal, documento hábil a espelhar a relação comercial com terceiro, e não concedidos em mero documento interno da própria empresa, sem qualquer formalidade.

Inexistindo razões justas para a concessão dos referidos descontos incondicionais em desacordo com a legislação, inviável seu enquadramento entre as exigências de usualidade e necessidade, contidas no art. 299 do RIR, restando flagrante a natureza de mera liberalidade das despesas escrituradas. Pelo que mantém-se o lançamento nesse aspecto.

33.A Recorrente argumenta que os valores questionados pela fiscalização constituem legítimos descontos comerciais inerentes às operações de venda no mercado automobilístico, representando ajustes necessários ao valor final das transações, não configurando despesas propriamente ditas, mas sim redutores de receita que impactam diretamente na formação do resultado tributável.

34.Afirma que descontos comerciais são instrumentos essenciais para viabilização de vendas em mercado altamente competitivo, constituindo prática comercial consolidada e necessária para manutenção da competitividade empresarial. Sustenta que tais reduções decorrem de negociações comerciais legítimas, não representando liberalidades ou gastos desnecessários.

35.Esclarece que os descontos representam efetiva redução do valor recebido pela empresa nas operações de venda e que não há ingresso efetivo dos valores totais constantes das notas fiscais, caracterizando-se como "não receita" e conseqüentemente "não lucro" para fins de tributação do IRPJ e da CSLL.

36.Entende que a substância econômica das operações deve prevalecer sobre a forma jurídica, sendo inadequado tributar valores que não ingressaram efetivamente no patrimônio da empresa, contrariando o princípio da capacidade contributiva.

37.Detalha as características do mercado automobilístico, enfatizando que a concessão de descontos comerciais constitui prática indispensável para fechamento de vendas e que a ausência dessa flexibilidade comercial resultaria em perda significativa de participação no mercado, comprometendo a viabilidade econômica do negócio. A concessão de descontos constituiria ferramenta essencial de negociação, permitindo adequação dos preços às condições específicas de cada transação, prática amplamente utilizada no setor, representando estratégia comercial legítima e necessária para manutenção da competitividade empresarial.

38. Estabelece distinção fundamental entre desconto comercial e liberalidade, argumentando que a fiscalização confundiu conceitos jurídicos distintos ao caracterizar os descontos como despesas desnecessárias. Sustenta que os descontos comerciais não constituem gastos voluntários ou liberalidades, mas sim reduções contratuais do preço de venda decorrentes de negociação comercial. Segundo a Recorrente, a liberalidade pressupõe ausência de contrapartida econômica, enquanto os descontos comerciais representam concessões estratégicas para viabilização de vendas. Argumenta que há evidente contrapartida econômica na concessão dos descontos, representada pela efetivação da venda e consequente geração de receita.

39. Indica que a forma de contabilização dos descontos como despesa decorre de necessidades operacionais específicas relacionadas ao financiamento bancário dos veículos comercializados, metodologia contábil que não altera a essência econômica das operações, que continuam representando ajustes ao valor efetivamente recebido nas vendas. O registro contábil como despesa facilita o controle gerencial e atende às exigências dos agentes financeiros que financiam o estoque da empresa.

40. Contesta as alegações fiscais sobre suposta inidoneidade dos documentos comprobatórios utilizados para suporte contábil das operações, afirmando que toda a documentação apresentada é idônea e adequada para comprovação das operações realizadas, atendendo às exigências legais aplicáveis, uma vez que os documentos fiscais e contratuais demonstram inequivocamente a realização dos descontos comerciais, evidenciando que não se trata de operações fictícias ou simuladas.

41. Contudo, razão não assiste à Recorrente.

42. De fato, para que um desconto seja considerado "incondicional" – e, portanto, uma parcela redutora do preço de venda que não integre a receita bruta e, conseqüentemente, a base de cálculo dos tributos – é imprescindível que ele conste da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependa de qualquer evento posterior à emissão desses documentos.

43. No caso em tela, a própria Recorrente admitiu que os descontos foram concedidos após a emissão da nota fiscal, que era emitida pelo valor total e bruto, sem o desconto. O ajuste dos valores era realizado posteriormente, por meio de um lançamento contábil a título de "desconto concedido".

44. Tal metodologia de registro, dissociada da nota fiscal original de venda, descaracteriza os descontos como incondicionais. Em vez de uma redução direta da receita bruta no momento da operação, os valores passam a configurar uma espécie de liberalidade ou despesa financeira, sujeita às regras de dedutibilidade.

45. Embora a necessidade comercial de oferecer descontos seja reconhecida, a sua dedutibilidade fiscal não decorre unicamente da sua utilidade comercial, mas da observância às normas tributárias específicas. Para que uma despesa seja dedutível para fins de apuração do Lucro Real, ela deve ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte

produtora, além de ser usual ou normal no tipo de transação. É o que se depreende do disposto no art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

46.No entanto, ao serem concedidos de forma a não refletir o preço real na nota fiscal e sem se enquadrarem como desconto incondicional, esses valores não podem ser reconhecidos como uma redução da receita para fins tributários, tampouco como uma despesa operacional necessária no formato em que foram registrados, sem que a interessada tenha demonstrado efetivamente a contrapartida obtida em proveito da atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, sua necessidade e normalidade.

47.Não se pode confundir o aspecto econômico da operação com a sua realidade fiscal e formal. A receita é auferida com base nos documentos fiscais emitidos. Se a nota fiscal registra um valor bruto, esse é o valor da receita para fins tributários. Qualquer redução posterior, que não se enquadre na definição legal de desconto incondicional, torna-se um ônus que a empresa assumiu e que, para ser dedutível, precisaria se enquadrar como uma despesa operacional necessária e usual, o que não ocorre na hipótese de mera liberalidade, visto que não houve prova em sentido contrário.

48.A emissão de notas fiscais com valores superiores ao efetivamente recebido, com a finalidade de viabilizar financiamentos bancários, configura uma distorção da realidade documental que não pode ser chancelada pelo direito tributário. A primazia da essência sobre a forma aplica-se quando a forma obscurece a realidade econômica para fins de justiça fiscal, mas não quando a forma é conscientemente deturpada pelo contribuinte, gerando consequências fiscais específicas. A Recorrente optou por uma forma de documentação que, para a legislação tributária, não configura o desconto incondicional.

49.A apresentação de "cartas de autorização" assinadas pelo sócio-gerente para conceder os descontos, em vez de refletir o desconto na própria nota fiscal, não confere a estes a natureza de desconto incondicional. Tais documentos são considerados inidôneos para comprovar a redução da base tributável da receita, pois não se coadunam com a disciplina legal e formal que rege a concessão de descontos para fins fiscais.

50.Desse modo, os valores relativos aos descontos concedidos pela Recorrente não se enquadram na definição de desconto incondicional, tampouco como despesa operacional necessária e usual para fins de dedução do IRPJ e da CSLL. A conduta adotada configura mera liberalidade e os respectivos montantes foram corretamente glosados pela fiscalização.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

51. Nesta rubrica, a fiscalização identificou que, durante o período fiscalizado, a Recorrente escriturou pagamentos totais de R\$ 724.731,39 a título de participação nos resultados, distribuídos entre R\$ 252.588,92 no exercício de 2010 e R\$ 472.142,47 no exercício de 2011. Estes valores foram registrados nas contas contábeis específicas para cada categoria de colaboradores, incluindo supervisores, consultores de vendas, funcionários produtivos e administrativos, demonstrando a existência de critérios diferenciados para diversos grupos de empregados.

52. A glosa motivou-se no descumprimento dos requisitos estabelecidos pelo artigo 462 do RIR/99 e pela Lei nº 10.101, de 2000. O artigo 462 estabelece que podem ser deduzidas do lucro líquido as participações nos lucros atribuídas aos trabalhadores da empresa nos termos da legislação específica, enquanto a Lei nº 10.101, de 2000, determina procedimentos obrigatórios para a negociação e formalização dos acordos de participação.

53. O elemento central da irregularidade consistiu na formalização retroativa dos acordos coletivos que fundamentaram os pagamentos. Os acordos apresentados para os anos de 2009, 2010 e 2011 foram assinados respectivamente em agosto de 2009, agosto de 2010 e agosto de 2011, com cláusulas de vigência retroativa para alcançar o ano completo, descumprindo o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

54. Segundo a fiscalização, a legislação específica estabelece que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, incluindo mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo. Podem ser considerados critérios como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente. Nesse contexto, o descumprimento identificado pela fiscalização relaciona-se à impossibilidade de conhecimento prévio das regras pelos empregados, considerando que os acordos foram formalizados após decorridos oito meses de cada exercício fiscal. Esta circunstância impede que os trabalhadores conheçam antecipadamente os critérios e metas que deveriam atingir para fazer jus aos pagamentos, desvirtuando completamente a natureza incentivadora do instituto.

55. A Recorrente fundamenta seu inconformismo no cumprimento integral dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 2000, para instituição válida do programa de participação nos lucros e resultados. Sustenta que a legislação não estabelece limitação temporal específica para o “momento em que este acordo deverá ser protocolado na entidade de classe, muito menos faz referência ao momento em que este acordo terá o início de sua vigência”.

56. Desenvolve argumentação subsidiária sobre a natureza jurídica dos pagamentos realizados aos empregados, aduzindo que mesmo eventual descaracterização como participação nos lucros não eliminaria a dedutibilidade fiscal dos valores, pois os pagamentos efetivados constituiriam “remunerações aos empregados”.

57. Como se vê, a questão central a ser dirimida refere-se à dedutibilidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, mesmo quando não atendidos, na visão da fiscalização, todos os requisitos formais da Lei nº 10.101, de 2000.

58. O entendimento fiscal, mantido em parte pela DRJ, considerou que parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com os requisitos legais pertinentes, seriam indedutíveis e, portanto, deveriam ser adicionadas ao lucro líquido na apuração do lucro real.

59. A Recorrente, por sua vez, argumenta que a lei não prevê o momento em que o plano deve ser formalizado e que a não observância dos requisitos formais da Lei nº 10.101, de 2000, não pode descaracterizar a natureza intrínseca dos pagamentos como despesas operacionais ou remuneração de empregados, essenciais à sua atividade principal.

60. Nesse passo, é intuitivo inferir que a elaboração de planos de PLR, que tenham por base o alcance de determinadas metas, somente pode ser considerado válido quando seja concebido **antes** que esses objetivos estejam em processo de cumprimento. Nessa toada, na medida em que o plano celebrado pela Recorrente foi formalizado **a posteriori**, não se adequa às diretrizes da Lei nº 10.101, de 2000, vez que a sua manifesta retroatividade é com ela incompatível.

61. Sucede, todavia, que as despesas operacionais dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A necessidade da despesa é aferida pela sua correlação com a atividade da empresa, sendo consideradas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

62. É cediço que, no setor automobilístico, a remuneração dos empregados, incluindo incentivos de produtividade, é um fator essencial para o desempenho e atração de talentos. A participação nos lucros e resultados, mesmo que não enquadrada perfeitamente nos ditames da Lei nº 10.101, de 2000, representa um expediente necessário à implementação da atividade principal da empresa. Conforme destacado pela própria Recorrente, a estipulação de metas é uma prática inerente ao ramo de revenda de veículos. Tais pagamentos visam incentivar a produtividade e a obtenção de resultados, que, em última instância, contribuem para o lucro do empreendimento.

63. O art. 299, §3º do RIR/99 prevê que as “gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem”, podem ser computadas como custo ou encargo. Isso implica que, mesmo que um pagamento não se qualifique formalmente como PLR nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, ele pode ser dedutível se tiver natureza de remuneração ou gratificação paga aos empregados.

64. A eventual perda da qualificação como PLR, por não atendimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, pode ter consequências na esfera trabalhista e previdenciária, reclassificando o valor como parte da remuneração e sujeitando-o a encargos sociais. No entanto,

essa reclassificação não o torna automaticamente indedutível para fins de IRPJ e CSLL se, em sua essência, ele representa um custo da atividade empresarial ou uma gratificação aos empregados.

65.O artigo 462 do RIR/99, embora trate de participações dedutíveis em conformidade com o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ao lado do artigo 299, sustenta a visão de que pagamentos aos empregados são relevantes para a formação do resultado da empresa e atendem aos critérios de despesa necessária são dedutíveis.

66.Considerar indedutível um valor que foi efetivamente pago aos empregados e que impacta o fluxo de caixa da empresa, sob a justificativa de não atendimento de uma formalidade da Lei nº 10.101, de 2000, ignora a essência econômica da operação. Se o valor pago aos empregados corresponde a uma obrigação contratualmente ajustada ou a um incentivo de produtividade, ele representa um dispêndio necessário para a atividade empresarial e, portanto, deve ser dedutível.

67.Nesse sentido:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

(...)

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. DEDUTIBILIDADE ART. 299 E 462 DO RIR/99.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, decorrentes de acordos coletivos de trabalho, que atendem ao disposto no art. 462 do RIR/99, podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e CSLL, pois, enquadram-se como despesas necessárias à luz do art. 299 do RIR/99, à medida que são relevantes para formação do resultado da empresa. Irrelevante, portanto, o atendimento aos requisitos específicos da Lei 10.101/2000.

(Acórdão 9101-007.025, j. 06.06.2024³)

68.Desse modo, deve ser admitida a dedução dos valores em questão.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE

69.A Recorrente sustenta que a aplicação simultânea da multa isolada e da multa de ofício configura dupla penalização indevida. Citando Eduardo Arrieiro Elias, argumenta que ambas as multas, por sua natureza e essência, visam à punição do contribuinte por uma conduta considerada ilícita, com um "nítido escopo de impor castigo e repreensão ao devedor" e um "caráter pedagógico e inibitório".

70.Alega que, apesar de as multas serem intituladas de formas diferentes, elas incidem sobre a mesma base de incidência, o que caracteriza a duplicidade de punição. Para a empresa, a aplicação de apenas uma das multas já seria suficiente para atingir o caráter punitivo e coibir a prática tida como indevida, evitando o "enriquecimento sem causa do Fisco".

³ Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

71. Defende que a aplicação concomitante das multas revela uma "grave incerteza jurídica" e atenta contra o princípio da segurança jurídica. Cita José Delgado e Tércio Sampaio Ferraz Jr. para concluir que a segurança jurídica exige clareza e previsibilidade nas relações jurídicas e que o contribuinte espera a mesma tratativa em situações idênticas.

72. Em relação ao tema em exame, procedem os argumentos recursais, merecendo ser reformada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão nº 9101-007.069, que adoto como razões de decidir, a saber:

(...)

39. O Recurso fazendário versa sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

40. Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

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.

41. Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

42. Do voto vencedor, também redigido pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a

percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incoerência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, comendo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

43. Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados

consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro, chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

73. Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pelas infrações que culminaram nos lançamentos de IRRJ e CSLL, na sua apuração definitiva. Conseqüentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

EXCLUSÃO DE JUROS SOBRE MULTA

74.A Recorrente se insurge contra a incidência de juros sobre a multa, argumentando que a multa de ofício somente passa a ser devida após a decisão final no âmbito administrativo. Diferentemente do tributo, que enseja juros de mora desde o seu vencimento, a multa só se converte em "principal" após decorridos trinta dias da ciência da decisão administrativa definitiva que a manteve. Defende que, enquanto o crédito tributário não estiver definitivamente constituído, não há como o Fisco exigir juros sobre a multa de ofício.

75. Entretanto, a liceidade da incidência dos juros sobre a multa de ofício já se encontra superada com edição da Súmula CARF nº108, a saber:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

76.A propósito, a incidência de juros de mora sobre quaisquer débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, **desde o inadimplemento**, calculados pela taxa Selic, já foi sacramentada pela Súmula CARF nº 4, *verbis*:

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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

77. Por via de consequência, nada a prover no ponto combatido.

RECOMPOSIÇÃO DE LUCRO

78. Subsidiariamente, a Recorrente requer que, em havendo provimento total ou parcial do recurso, ou daquele apresentado no PAF nº 13971.724.408/2014-49, sejam aplicadas às glosas de compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, os reflexos das decisões que vierem a ser proferidas.

79. Inicialmente, anote-se que as matérias ora em discussão se restringem apenas àquelas que consubstanciam as exigências que são objeto dos autos de infração de fls. 1979/2081, não se estendendo a outros processos administrativos.

80.No mais, a leitura do TVF de fls. 2082/2097, tampouco dos autos de infração de IRPJ e de CSLL de fls. 1979/2012, não indica terem sido glosadas compensações de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL.

81.Portanto, nada a deferir em relação ao pedido sucessivo.

CONCLUSÃO

82.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento para restabelecer a dedutibilidade dos valores pagos a título de PPR/PLR e cancelar a multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário à dedutibilidade das despesas com serviços de despachantes para licenciamento de veículos e de descontos comerciais concedidos aos clientes. A maioria do Colegiado compreendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário nestas matérias. Já com respeito à exigência da multa isolada concomitante, a maioria qualificada do Colegiado decidiu mantê-la.

Com respeito, inicialmente, à glosa de despesas com serviços de despachantes para licenciamento de veículos, destacam-se na acusação fiscal os seguintes argumentos:

Ao vender os veículos, a Santa Paulina concede graciosamente as despesas de despachante para o licenciamento do veículo, embora não seja esta a sua atividade, nem ofereça o serviço para terceiros que não integrem a relação de compra e venda. As despesas com despachantes são, portanto, brindes e, como tais, são não dedutíveis na apuração do lucro real.

[...]

Como o serviço não pode ser vendido pela fiscalizada ao seu cliente, salvo melhor juízo, deve ser classificado como brinde, sendo não dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, pois assim dispõe a lei nº 9.249/2005:

[...]

Ainda que não pudessem ser classificados como brindes, as despesas com despachantes, presenteadas aos seus clientes, se classificariam como liberalidade,

não constituindo despesa necessária à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

A premissa fiscal, portanto, é de que os serviços de emplacamento ou licenciamento dos veículos vendidos pela Contribuinte são oferecidos gratuitamente aos seus clientes. Como tais serviços não são realizados pela Contribuinte - não integram sua atividade própria - as despesas por ela assumidas corresponderiam a brindes e seriam indedutíveis. A conclusão neste sentido foi erigida a partir de decisão proferida em 1ª instância em processo administrativo que distinguiu cortesia de brinde, conforme a mercadoria distribuída graciosamente seja algo vendido pelo sujeito passivo, firmando que: *se o produto é graciosamente entregue para que haja a concretização de outra venda e, ainda, poderia ser comercializado naquele estabelecimento, trata-se de cortesia do vendedor aos seus clientes. Por outro lado, se a distribuição envolve um produto de natureza diferente dos que são vendidos e com a finalidade de promover, direta ou indiretamente, vendas futuras, trata-se de brindes.*

Assim, sob a premissa de que os serviços em questão são de “natureza diferente dos que são vendidos” pela Contribuinte, a autoridade fiscal os classificou como brindes mas, subsidiariamente, disse também tratar-se de liberalidade não necessária à atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora.

Como bem expõe o I. Relator, as despesas com brindes são indedutíveis, ainda que sejam necessárias, usuais e normais na atividade. Neste contexto, é irrelevante a defesa da Contribuinte no sentido de que tal prática é tão ínsita à sua atividade que pode representar, inclusive, o motivo de compra determinante. Para dedutibilidade destes gastos é indispensável afastar sua caracterização como brindes. E, neste sentido, a Contribuinte se opõe à impropriedade de equivaler os serviços em questão a mercadorias entregues pelo vendedor, destacando que a concessão do serviço lhe impõe o dever de entregar o veículo emplacado ao cliente.

Relevante este diferencial de os valores glosados corresponderem a um serviço que se integra à mercadoria vendida pela Contribuinte, porque é a associação do conceito de brindes a uma mercadoria entregue com vistas à promoção do negócio exercido que atrai a percepção de liberalidade a justificar sua indedutibilidade no âmbito do lucro tributável. Neste sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 58/2013, invocada na decisão de 1ª instância aqui proferida, traz os seguintes significados para a palavra “brinde”:

10. De acordo com o Dicionário Aurélio disponível na internet:

Brinde: ... Presente, ... (especialmente quando oferecido, como propaganda, por casas comerciais).

11. De acordo com o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva, Editora Forense Rio de Janeiro, 2004, 2ª edição:

“PRÊMIO: designa tudo aquilo que se recebe ou se ganha em virtude de sorteio ou pela sorte”.

“BRINDE: “prêmios” concedidos em dinheiro ou em objetos, mediante a apresentação de cupons ou como bonificação no ato da compra”.

A referida Solução de Consulta também cita atos administrativos para assim concluir:

12. A Portaria Ministro da Fazenda – MF nº 41, 19 de fevereiro de 2008, que regulamenta a distribuição gratuita de prêmios a título de propaganda, quando efetuada mediante sorteio, vale-brinde, concurso ou modalidade assemelhada, a que se refere à Lei nº 5.768, de 20 de dezembro de 1971, e o Decreto nº 70.951, de 9 de agosto de 1972, dispõe:

(...)

Interpreta-se que o brinde é uma modalidade de distribuição gratuita de prêmios que se dá de forma instantânea, diferentemente das modalidades de distribuição de prêmios mediante concurso ou sorteio.

14. Pode-se dizer que o termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o produto, em que a forma de contemplação é instantânea.

É sob esta ótica final, de que os serviços de despachante não constituem *objeto normal da atividade da empresa*, que a autoridade lançadora se conduz para concluir que as despesas incorridas com tais serviços seriam brindes. Seria de se perguntar, em tal contexto, se as despesas seriam dedutíveis se a Contribuinte mantivesse empregados para prestar esses serviços, assumindo também as taxas devidas em tais operações, e incluindo em seu objeto social a prestação de serviços de licenciamento de veículos. E, se a resposta for favorável a esta dedutibilidade, então o questionamento daí decorrente seria qual a razão de tal despesa não ser dedutível quando o serviço é terceirizado em favor de despachantes contratados.

Vê-se neste cenário que a distinção das operações em questão daquelas rotineiramente classificadas como distribuição de brindes está no fato de, aqui, a cortesia concedida não resultar em elemento que tem a autonomia física de uma mercadoria, e constituir um serviço que somente é concedido ao cliente se a venda for realizada, por integrar a mercadoria vendida e entregue. Daí ser dispensável cogitar, inclusive, de sua caracterização como despesa de propaganda: embora a oferta da cortesia se preste a *promover a empresa ou o produto*, como referido na Solução de Consulta COSIT nº 58/2013, as despesas glosadas se referem ao serviço aplicado na mercadoria vendida pela Contribuinte, que não tem a possibilidade de ser entregue separadamente dela, e tem por objetivo efetivar aquela venda específica, e não promover das futuras.

Daí porque não se pode concordar integralmente com a abordagem assim exposta no voto vencedor do Acórdão nº 1201-002.248, especialmente na parte final em que indica admitir a dedutibilidade de tais valores como despesas de propaganda:

3. Dedutibilidade das despesas com Emplacamento

Da mesma forma, não pode prosperar a glosa de R\$ 21.026,36 e R\$ 122.428,72, referentes às despesas com o emplacamento de alguns veículos vendidos, ou revendidos, sob o argumento de terem ocorrido por mera liberalidade da vendedora, ora Recorrente.

A par das provas apresentadas e considerações constantes do item 1, é prática de mercado a existência destas despesas com emplacamento e/ou pagamento do IPVA, especialmente por questões concorrenciais. Por vezes, para igualar a oferta dos concorrentes ou quando necessitam aumentar o seu fluxo de entrada de recursos, as empresas do segmento buscam estes elementos de barganha para alcançar seus objetivos sociais.

Neste sentido, não há dúvidas de que tais dispêndios são lícitos, necessários, usuais ou normais ao exercício desta atividade empresarial. Comprovadamente tais despesas se realizaram em benefício da empresa (manutenção da fonte produtora), o que por si só se coaduna com os preceitos do artigo 299, do RIR.

Vejam que, a própria autoridade julgadora consignou que "*algumas concessionárias assumem esse ônus, como uma estratégia de venda, visando atrair mais clientes, conforme alega o contribuinte. Nesse caso, **há alguma razoabilidade em se entender que as despesas com o emplacamento possam ser consideradas como dedutíveis, por servirem como instrumento para a promoção das vendas de veículos**".*

Contudo, considerou que a ora Recorrente não teria arcado com tais despesas. Data máxima vênia, a já citada documentação foi juntada aos autos e as autoridades fiscal e julgadora não lograram êxito em afastar a idoneidade de tais provas. Logo, descabida a glosa destas despesas. *(destaques do original)*

Não se está a afirmar que somente podem ser classificados como brindes os gastos com aquisição de mercadorias destinadas a tal fim. É possível cogitar de serviços com autonomia suficiente para sua concessão a clientes independentemente de uma venda ou prestação de serviços que integrem a atividade própria do sujeito passivo. O que impede a caracterização dos serviços em questão como brindes é a sua condição de somente poder ser concedido/entregue em favor do cliente que adquiriu a mercadoria por ser integrado especificamente a ela na tradição decorrente da venda.

Assim, é insuficiente, para a glosa das despesas com a contratação destes serviços, classificá-las como brindes, bem como é impróprio classificá-los como liberalidades, sem desconstituir a provável realidade de que tais serviços foram assumidos pela Contribuinte e integraram os veículos por ela vendidos, como alegado em defesa e não questionado no procedimento fiscal.

Neste sentido, vale notar que vários julgados validam a indedutibilidade de tais despesas por se pautarem na ausência de prova de que o sujeito passivo havia assumido os encargos decorrentes da transferência dos veículos:

- Acórdão nº 108-08.291:

Para comprovar os custos ou despesas não comprovadas no valor de Cz\$ 7.007.295,25 que teriam sido gastos com IPVA de veículos de clientes, a recorrente apenas apresentou um somatório às folhas 87, de uma seqüência de fichas de controle denominadas de "saídas — pagamentos — operações de caixa" com discriminação de valores, elaboradas pela própria recorrente, doc. fls. 87/125.

Muito embora seja plausível a revendedora de veículos assumir o ônus tributário a fim de facilitar a sua competitividade no mercado, não ficou comprovado, com documentos hábeis, o efetivo pagamento e esta assunção. Assim não se pode elidir o feito fiscal.

- Acórdão nº 1402-001.459:

RELATÓRIO

[...]

DESPESA COM VENDAS – EMPLACAMENTO E ACESSÓRIOS (Grupo de Contas 5140101) – intimada a apresentar os comprovantes dessas despesas, a contribuinte, alegando a grande quantidade de documentos envolvidos, apresentou uma amostra desses comprovantes, sendo que cada comprovante correspondia a um conjunto formado por uma nota fiscal de venda do veículo, uma cópia do controle interno de emissão de cheque e um resumo dos valores pagos a título de IPVA, seguro e serviços de emplacamento, com indicação da data, do nome do vendedor e da nota fiscal correspondente; - essas despesas correspondem a cortesias concedidas aos clientes da fiscalizada, quando da venda dos automóveis, que não são deduzidas nas notas fiscais de venda a título de desconto;

- também nesse grupo encontra-se a despesa denominada de acessórios, que tem a mesma natureza de cortesia, sendo que, apesar de ter como contrapartida uma conta de receita, houve também a dedução do custo dos produtos em contrapartida de estoque, conforme contas do Razão em anexo, com repercussão no resultado. Também houve a contabilização de despesas que tiveram como contrapartida a conta de fornecedores, não transitando pelo estoque nem sendo reconhecida a receita correspondente;

- com relação às despesas com emplacamento, os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar que tais despesas foram suportadas pela contribuinte;

[...]

VOTO

[...]

Ora, os gastos com emplacamentos de veículos novos não são encargos do revendedor do automóvel, mas sim do adquirente do veículo, sendo que, via de regra, as revendedoras de automóveis funcionam como intermediárias na operação de emplacamento de veículos, recebendo o dinheiro de seus clientes e repassando para despachantes.

Quem deve fazer a prova com documentação hábil coincidentes em data e valor é o contribuinte, ou seja, quem deve comprovar a necessidade da despesa é o contribuinte e não a autoridade fiscal lançadora.

- Acórdão nº 1001-003.827:

De acordo com a recorrente, trata-se de custo efetivamente necessário à operação da recorrente.

Assim informou o relatório fiscal (fls. 262 e 263):

De acordo com a informação constante dos Pedidos, esses valores foram pagos aos Despachantes.

É sabido que a concessionária não tem a obrigação de documentar o veículo. Compete a ela tão somente faturar, emitir a nota fiscal e entregar o veículo revisado e em condições de uso.

Portanto não fazem parte dos custos de compra, os gastos com seguro ou emplacamento, taxas, etc, a menos que tenham de fato sido assumidos pela concessionária e estejam incluídos no preço do automóvel.

O que ocorre na prática, é que a concessionária inclui no Pedido, a título de emplacamento um valor bem superior ao efetivamente necessário para realizar esta operação, e o cliente, pela comodidade ou por desconhecimento acaba pagando o que lhe foi pedido.

O valor a maior cobrado é repassado ao despachante como comissão pelo serviço prestado. E se de fato foi feito por um funcionário da própria concessionária deveria ter sido incluído como receita de serviço e não integrado ao custo.

Na realidade o entendimento fiscal é o de que é feito um excelente marketing de venda custeado pelo próprio cliente.

Como esses valores não foram contabilizados como receitas, não há que se cogitar de custos, efetuando-se então a glosa de acordo com o § 10 do art. 289 do Decreto no 3.000/99 — RIR/99 :

Das razões suscitadas em recurso voluntária, observa-se que nenhuma delas é apta a refutar os fundamentos do acórdão recorrido que assim mencionou (fls. 450 e 451):

31. No tocante à glosa de custos, não obstante ter sido alegado eles fariam parte do preço dos veículos comercializados e de que teriam sido oferecidos à tributação, não se trouxe nenhum elemento a comprovar a alegação.

32. Ora, os "custos" glosados foram verificados, num primeiro momento, exatamente nos pedidos de compra dos veículos e, logo após, como consignado no Relatório de Encerramento de Ação fiscal, verificou-se o seu lançamento contábil como custo em contrapartida de fornecedores. O único elemento adicional trazido pela defesa foi o razão da conta relativa a tal "custo", que efetivamente não demonstra os valores teriam sido oferecidos à tributação.

33. Além disso, baldado é o questionamento de que o serviço de licenciamento seria corriqueiro no ramo de automóveis. A uma, porque ele efetivamente não se trata de custo. A duas, porque o fornecimento de tal serviço, considerando-o como despesa, não se reveste do caráter de necessidade previsto no § 1º do art. 299 do RIR, de 1999.

Portanto, sem razão a recorrente.

Assim, os serviços de emplacamento e licenciamento dos veículos vendidos, executados gratuitamente em favor dos clientes adquirentes, representam, senão custo, minimamente despesas de vendas integradas às mercadorias vendidas, não apresentando contornos de brinde ou de cortesia, que permitam seu questionamento como liberalidade, razão pela qual não pode subsistir a glosa que não se sustenta em qualquer ressalva à comprovação ou ao efetivo ônus suportado pela Contribuinte, sem reembolso por seus clientes.

Neste ponto, portanto, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte.

O segundo item em debate diz respeito à glosa de descontos comerciais concedidos a clientes, distinguidos em duas contas contábeis referentes a vendas de veículos novos e de veículos usados. A Contribuinte apresentou como comprovação destes registros recibos nos quais o sócio gerente da empresa autoriza a concessão de desconto em favor de cliente e em razão de veículo especificamente vendido. A autoridade lançadora apontou que se trataria de *liberalidade, sem previsão para reduzir a base tributada da receita*, invocando a Solução de Consulta SRRF/9ª RF nº 94/2013, que neste sentido afirmou para fins de exclusão de descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Para afirmar a aplicabilidade de tal Solução de Consulta no âmbito do IRPJ e da CSLL, a autoridade lançadora referiu a definição de desconto incondicional expressa na Instrução Normativa SRF nº 51/78, replicada em doutrina, *que afirmam serem os descontos incondicionais "parcelas redutoras dos preços de compra e venda, constantes da nota fiscal ou da fatura de serviço e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos*. Deduziu, daí, que *se o desconto não pode ser classificado como desconto incondicional, não é parcela redutora da base imponible para o IRPJ e CSLL*.

A autoridade julgadora de 1ª instância compreendeu que os fundamentos da glosa seriam mais amplos, aduzindo que:

Os descontos incondicionais não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do art. 3º, § 1º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e, do

ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem parcela redutora do custo de aquisição, não configurando receita, portanto.

De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os **descontos condicionais** (também ditos **descontos financeiros**) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). E, para que sejam dedutíveis das bases imponíveis de IRPJ e CSLL, devem estar conforme os requisitos ínsitos no artigo 299, do RIR/1999⁴, sob pena se sua indedutibilidade fiscal.

Igual entendimento aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por força do art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.

No presente caso, a Impugnante afirma serem as despesas escrituradas baseadas em descontos incondicionais, somente não constando das notas fiscais pela absurda razão consubstanciada no desejo de aumentar a margem financiável pelo banco responsável pelo financiamento dos veículos.

Como bem aponta a fiscalização em seu auto de infração, não há como aceitar o registro de uma despesa baseado em documento inidôneo, sem comprovação de sua usualidade e necessidade, e sequer de sua existência, uma vez que demonstra a autoridade fiscal que os referidos descontos deveriam ser destacados da nota fiscal, documento hábil a espelhar a relação comercial com terceiro, e não concedidos em mero documento interno da própria empresa, sem qualquer formalidade.

Inexistindo razões justas para a concessão dos referidos descontos incondicionais em desacordo com a legislação, inviável seu enquadramento entre as exigências de usualidade e necessidade, contidas no art. 299 do RIR, restando flagrante a natureza de mera liberalidade das despesas escrituradas. Pelo que mantém-se o lançamento nesse aspecto.

A Instrução Normativa SRF nº 51/78 foi editada para esclarecer o que dispunha o Decreto nº 1.598/77 acerca do que se entendia por receita bruta, elemento primeiro da demonstração do lucro operacional da empresa:

SEÇÃO II

Lucro Operacional

SUB-SEÇÃO I

⁴ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Disposições Gerais

Conceito e discriminação

Art 11 - Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica.

§ 1º - A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais.

§ 2º - Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica.

§ 3º - As ações ou quotas bonificadas, recebidas sem custo pela pessoa jurídica, não importarão modificação no valor, pelo qual a participação societária estiver registrada no ativo nem serão computadas na determinação do lucro real.

Receita de vendas e serviços

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 2º - O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º - Provada, por indícios da escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor de recursos de caixa fornecidos à sociedade por administradores, sócios da sociedade de pessoas, ou pela acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

O disposto no §1º do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 é assim detalhado na Instrução Normativa SRF nº 51/78:

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições,

Considerando que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 fixou novas normas para determinação da base de cálculo do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas;

Considerando a conveniência de uniformizar as demonstrações de resultados que instruem a declaração de rendimentos, resolve:

1. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens, nas operações de conta própria, e o preço dos serviços prestados (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

2. Na receita bruta não se incluem os impostos não-cumulativos cobrados do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto Único sobre Minerais do País) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Imposto não-cumulativo é aquele em que se abate, em cada operação, o montante de imposto cobrado nas anteriores.

3. Igualmente não se computam no custo de aquisição das mercadorias para revenda e das matérias-primas os impostos mencionados no item anterior, que devam ser recuperados.

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta de vendas e serviços, diminuída:

- a) das vendas canceladas;
- b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente; e
- c) dos impostos incidentes sobre as vendas.

4.1. Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

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.

4.3. Para os efeitos desta Instrução Normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre a Exportação, o Imposto Único sobre Energia Elétrica, o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes, etc.:

4.3.1. Incluem-se também neste item:

- a) taxas que aguardam proporcionalidade com o preço de venda;
- b) a parcela de contribuição para o Programa de Integração Social calculada sobre o faturamento;
- c) a quota de contribuição, ou retenção cambial, devida na exportação.

5. É adicionado à receita bruta, para cálculo da receita líquida, o crédito-prêmio de ICM e IPI decorrente de exportação incentivada.

6. Deve ser excluído do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do Imposto sobre Circulação de Mercadorias recuperável destacado em nota fiscal.

7. Esta Instrução Normativa entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Assim, o fato de um desconto não constar da nota fiscal de venda, por depender de *evento posterior à emissão desses documentos*, apenas o descaracteriza como dedução da receita bruta de vendas, para determinação da receita líquida de vendas. O fato de não se tratar de um desconto incondicional, na dicção do art. 12, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77, não é suficiente para afirmar sua indedutibilidade no âmbito da apuração do lucro tributável.

Como bem observa a autoridade julgadora de 1ª instância, tais valores poderiam ser dedutíveis na forma dos arts. 373 e 374 do RIR/99, como descontos financeiros:

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Despesas

Art 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

Inclusive, está consolidado no âmbito da 1ª Seção de Julgamento que:

Súmula CARF nº 139

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Os descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.717, 1301-002.011, 1103-000.668, 1402-002.413 e 1401-002.833.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A questão pacificada com o entendimento assim sumulado dizia respeito à necessidade de observância, ou não, dos requisitos de dedutibilidade de perdas fixados nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, prevalecendo sua dispensa, e a reafirmação de que são despesas operacionais os descontos e abatimentos concedidos por instituições financeiras, já no momento da liquidação da dívida, ou seja, muito depois do que se poderia conceber como equivalente à nota fiscal de venda.

É possível, como cogitou a autoridade julgadora de 1ª instância, que os fiscais autuantes tenham vislumbrado alguma inidoneidade na documentação de suporte dos descontos escriturados com base em *mero documento interno da própria empresa, sem qualquer formalidade*. Todavia, esta ressalva não foi oposta à Contribuinte na acusação fiscal, na qual sequer se afirma que todos os documentos de prova teriam os mesmos contornos daquele transcrito como exemplo no Termo de Verificação Fiscal.

Adicione-se que os descontos assim concedidos se prestam a desconstituir receita que, à míngua de demonstração em contrário, foi escriturada e deixou de ser recebida, sendo impróprio classificá-los genericamente como liberalidade sem maior aprofundamento das circunstâncias em que se verificaram.

Assim, embora esta Conselheira concorde com o I. Relator quando demanda a necessária observância das regras de dedutibilidade para dedução de tais descontos como despesas financeiras, no presente caso não há como exigir maior esforço probatório da autuada neste sentido, vez que a acusação fiscal foi escorada, apenas, no fato de o desconto não ter sido consignado em nota fiscal. Esta a razão, também, para não se adentrar, aqui, à circunstância de as notas fiscais terem sido emitidas em valores superiores aos efetivamente recebidos para, eventualmente, viabilizar financiamentos bancários com vistas a posterior desconto bancário dos títulos.

Para glosar os descontos escriturados como concedidos aos clientes na apuração do lucro tributável, a autoridade lançadora deveria apresentar objeção calcada em outras irregularidades, para além do fato de não se caracterizarem como descontos incondicionais porque não expressos nas notas fiscais de venda.

Logo, aqui também deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte.

Já em relação às multas isoladas aplicadas concomitantemente com a multa de ofício em razão da falta de recolhimento dos tributos devidos no ajuste anual, releva notar que a Contribuinte manteve a discussão acerca desta decorrência das glosas acerca das quais manifestou sua desistência por adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, conforme e-fls. 3639/3641, razão pela qual subsiste matéria tributável ainda que afastadas as glosas cuja discussão foi mantida em recurso voluntário.

E, neste ponto, também há divergência em face do entendimento exposto pelo I. Relator, compreendendo-se que não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo. [...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida

Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal*. Veja-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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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:

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;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo +

complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁵.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁶

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

⁵ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁷

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁸

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁹

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁰ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de

¹⁰ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de

ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini

Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos,

segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e,

embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹¹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

¹¹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

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.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹²:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico. [15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento

¹² http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação

das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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.

[...]

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 de 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.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹³. Se o

¹³ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando

nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁴:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

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.

¹⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

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 delitiva, 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.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e

ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“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*.¹⁵

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*.¹⁶ (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.

¹⁵ 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.

¹⁶ Idem, Idem

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

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, como o acórdão exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁷ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à

¹⁷ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁸, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁹, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

¹⁸ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁹ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da Contribuinte quanto à exigência das multas isoladas concomitantemente com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os valores que subsistiram devidos e não recolhidos ao longo dos anos-calendário 2010 e 2011.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**

Dirijo do Relator apenas quanto à indedutibilidade dos gastos enquadrados como *brindes e descontos condicionais*.

No tocante aos *brindes*, restou demonstrado que na verdade tais dispêndios são pagos a despachantes para licenciamento dos veículos alienados pela própria Recorrente no desempenho de sua atividade-fim.

Ainda que não seja a Recorrente a prestadora desses serviços de despachantes, não tendo incluído esta atividade no seu objeto social, não se pode perder de vista que a assunção desses gastos, ainda que mediante contratação no mercado (*terceirização*), constitui prática usual no mercado de venda de carros especialmente por questões concorrenciais ou necessidade de atingimentos de metas.

Isso porque, para igualar a oferta dos concorrentes ou quando necessitam aumentar o seu fluxo de caixa, as empresas desse segmento não raramente buscam justamente nesses *elementos de barganha* (emplacamento, IPVA, taxa de transferência) um meio para alcançar seus objetivos sociais, de modo que a despesa correspondente, além de não poder ser desvinculada de uma política de estratégia de vendas, pode ser considerada como parte integrante do próprio veículo objeto da alienação.

Daí seu desenquadramento enquanto brinde, de modo que, em vista desta natureza operacional, a glosa deve ser afastada ante a sua necessidade para o negócio.

Quando aos descontos comerciais concedidos, cumpre observar que a obrigatoriedade de sua inclusão na nota fiscal é condição para abatê-los dos tributos incidentes diretamente sobre o faturamento/receita, que não se confunde com renda ou lucro.

Em se tratando de IRPJ e CSLL, é inegável que os descontos escriturados concedidos aos compradores figuram como elemento patrimonial negativo que reduz não só o lucro líquido, como também o lucro tributável em face da desta própria *causa*, que nunca foi questionada pelo Fisco.

Ou seja, considerando que a acusação fiscal não apontou nenhuma impropriedade ou irregularidade quanto à natureza e escrituração de tais descontos, questionando apenas sua forma de concessão (“por fora da nota”), não há como sustentar a glosa, pois, repita-se, tais valores impactaram diretamente a formação da renda/lucro obtida através das próprias vendas que ensejaram a redução dos preços, ainda que após a emissão das notas fiscais.

Essas são as razões, portanto, para restabelecer a dedutibilidade das *despesas com serviços de despachantes para licenciamento de veículos* e de *descontos comerciais concedidos aos clientes*.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli