



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722236/2014-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.450 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

Novos elementos de prova apresentados no âmbito do recurso voluntário, após o julgamento de primeira instância administrativa, podem excepcionalmente serem apreciados nos previstos no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972. Situação em que a juntada de provas se deu posteriormente, em face de alegação exarada pela própria DRJ, acompanhada pelo acórdão recorrido.

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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 impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007) no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF nº 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória nº 351/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento, para reformar o Acórdão recorrido quanto ao tópico “Classificação Incorreta das Notas Fiscais”, determinando que os documentos colacionados junto com o Recurso Voluntário (doc. 6 - fls.4.203 a 4.245), sejam considerados e analisados pela Turma *a quo*, para fins de avaliação do direito requerido (reconhecimento dos créditos de IPI indevidamente pagos fruto dos equívocos nas Notas Fiscais), negando-se provimento ao recurso em relação às demais matérias, vencido o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que suscitou, de ofício, nulidade insanável pela ausência de análise das notas fiscais apresentadas em sede de recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Semiramis de Oliveira Duro, e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo **Contribuinte** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1302-002.804**, de 17/05/2018 (fls. 4.696 a 4.725)¹, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **Primeira Seção** de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário e **não conheceu** do Recurso de Ofício apresentado.

Breve síntese do processo

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

O processo versa sobre **Autos de Infração** (fls. 3.266 a 3.318), em que são exigidos o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - **IRPJ**, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - **CSLL**, a Contribuição para o **PIS/PASEP**, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS**, e o **IPI - revenda** (importação), acrescidos de multa de ofício (75%), além de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL.

O lançamento decorre de fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal - **TVF** de fls. 3.319 a 3.356 (anexo à autuação), informando que foram apuradas a seguintes infrações: (a) omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de sua contabilização - receita indevidamente destacada como IPI, nas revenda vendas de mercadorias importadas; (b) contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valores relativos a subvenções correntes para custeio ou operação (crédito outorgado de ICMS pelo Governo do Estado de Goiás) recebidas no referido período de apuração; (c) contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valores relativos a subvenções correntes para custeio ou operação (crédito presumido de IPI com base na Lei nº 9.826/1999) recebidas no mencionado período de apuração (montantes recebidos a título de crédito presumido de IPI no percentual de 32% para os empreendimentos industriais instalados na SUDAM, na SUDENE e na Região do Centro Oeste); (d) valores não adicionados ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, relativos a repasses feitos a empresas do mesmo grupo do sujeito passivo, bem como a outros clientes, sob a denominação de "Bônus Sobre Vendas de Veículos" concedidos às suas concessionárias, indevidamente retirados da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e com valores não adicionados ao lucro líquido para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL; e (e) falta de pagamento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Em face das infrações apuradas, procedeu-se à recomposição do lucro líquido mensal, para fins de apuração das bases de cálculo das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, considerando que o contribuinte optou pela apuração anual dos seus resultados e recolheu estimativas com base em balanços/balancetes de suspensão ou redução. Cabe registrar que, todas as infrações também foram objeto de exigências no lançamento decorrente de CSLL. Nos lançamentos decorrentes de Contribuição para o PIS/PASEP e de COFINS, apenas as infrações "a" a "d" foram objeto de exigências, valendo consignar que, no que tange à infração descrita na letra "d", a acusação fiscal é de exclusão indevida da base de cálculo dessas contribuições do "Bônus Sobre Vendas de Veículos". A Fiscalização procedeu ainda à **responsabilização solidária dos administradores** Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Sra. Emanuelle Carmesette do Ó Andrade em Termos de Responsabilidade Tributária de fls. 3.361 a 3.363 e 3.365 a 3.367, respectivamente.

Cientificada dos Autos de Infração, a empresa apresentou a **Impugnação** (fls. 3.437 a 3.554), e os responsáveis solidários Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Sra. Emanuelle Carmesette do Ó Andrade apresentaram as **Impugnações** de fls. 3.766 a 3.785, e 3.375 a 3.410, respectivamente. Na impugnação apresentada pela empresa CAO A Montadora de Veículos LTDA, argumentou-se, basicamente, sobre: (a) **omissão de receitas na revenda de importados**: informa a empresa que impetrou Mandado de Segurança nº 2004.34.00.0110772 (2006.35.02.0015061) com o fito de ver afastada a exigência do IPI Complementar fundamentado no artigo 9º, inciso I, do Decreto nº 2.637/1998, e que a segurança pleiteada foi deferida, tendo a decisão transitado em julgado em favor da impetrante; e que o objeto da matéria discutida nos autos do MS foi, expressamente, o afastamento da incidência do **IPI "complementar"** nas operações de saída/revenda de veículos importados, exigido com

fundamento no artigo 9º, inciso I, do Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/1998), e que, portanto, nos limites do dispositivo da sentença, teriam sido resguardadas as relações jurídicas realizadas sob a mesma hipótese fática e base legal apreciada pelo Poder Judiciário somente até 2002, em face da revogação integral do aludido dispositivo pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), ocorrida em 26/12/2002 (destacando que a decisão judicial favorável obtida consiste em direito patrimonial da impetrante e, como tal, trata-se de direito disponível, que pode ser livremente exercido); (b) **contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valores relativos a crédito outorgado de ICMS:** sustenta que o crédito outorgado do ICMS é um dos benefícios do “produzir” às empresas que queiram investir em Goiás, uma vez que se tais empresas não estivessem enquadradas validamente nesse programa elas não teriam direito a esse benefício; e que o Acordo com o Estado determina a necessidade de cumprimento do cronograma físico e financeiro do projeto de investimento apresentado pelo Contribuinte; (c) **contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valores relativos a crédito presumido de IPI:** alega que a autoridade fiscal incorreu nos mesmos equívocos cometidos quando da análise do crédito outorgado do ICMS obtido pela CAO A no âmbito do “produzir”, uma vez que, pela análise da Lei nº 9.826/1999, estaria evidente a intenção da União de que o crédito presumido do IPI seja conferido a título de subvenção para investimento e não para custeio; e que o crédito presumido de IPI no percentual de 32% configura subvenção para investimentos; (d) **bônus sobre vendas:** a partir da natureza jurídica do “Bônus Sobre a Venda de Veículos”, informa que a sua concessão não estava vinculada ao atendimento de quaisquer condições pelas concessionárias autorizadas, variando em função do modelo e do volume de veículos licenciados pelo revendedor, exclusivamente; (e) **valores indevidamente retirados da base de cálculo do PIS e da COFINS:** aduz que a principal e imediata consequência da classificação do referido bônus como desconto incondicional é o reconhecimento de que tal montante não constitui receita da empresa, não devendo desta forma ser incluído nas bases de cálculo dos tributos exigidos no processo administrativo; e (f) **valores não adicionados ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL:** no que tange ao IRPJ e à CSLL, o art. 31 da Lei nº 8.981/1995 determina expressamente que os descontos incondicionais concedidos não são incluídos na receita bruta de vendas, não compondo, portanto, o lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Os responsáveis solidários, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade e a Sra. Emanuelle Carmesette do Ó Andrade, requerem que a Impugnação apresentada pela empresa CAO A seja parte integrante da sua defesa, razão pela qual declaram que ficam impugnados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

Os recursos foram julgados pela **DRJ em Brasília/DF**, por meio do **Acórdão nº 03-69.733**, de 07/12/2015 (fls. 3.814 a 3.876), considerando **procedente em parte** a Impugnação apresentada pela empresa, mantendo em parte o crédito tributário lançado, promovendo-se os ajustes nos períodos de apuração identificados nas tabelas de fl. 3.863 (somente quanto à admissão da dedução de “Bônus sobre vendas” para o cálculo de IRPJ e CSLL e nos valores das Multas Isoladas do IRPJ e da CSLL). Quanto às impugnações apresentadas pelos administradores, decidiu-se por excluí-los da condição de responsáveis solidários. A DRJ submeteu à apreciação do CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972 e Portaria MF nº 3/2008, por força de Recurso de Ofício necessário.

Cientificada do Acórdão da DRJ em Brasília, o Contribuinte, em 22/01/2016, apresentou seu **Recurso Voluntário** (fls. 3.902 a 4.039), juntando novos documentos (Notas

Fiscais e pareceres de juristas, às fls. 4.044 a 4.248), reprisando, basicamente, os mesmos argumentos de sua Manifestação de Inconformidade.

Cientificada, a **PGFN** em 22/04/2016, apresentou suas contrarrazões ao Recurso Voluntário (fls. 4.259 a 4.338), pugnano pela manutenção do lançamento.

Em 28/08/2017, enquanto aguardava o julgamento do recurso pelo CARF, o Contribuinte apresentou a **Petição** de fls. 4.479 a 4.486; 4519 a 4540 e 4559 a 4560, informando que iria quitar parcialmente os débitos exigidos no presente PAF, por meio da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (**PERT**), instituído pela Medida Provisória n.º 783, de 31/05/2017 e regulamentado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.711/2017, especificamente quanto às seguintes infrações: (a) com relação ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, contabilização como subvenções para investimento dos montantes recebidos a título de crédito presumido de IPI no percentual de 32% para os empreendimentos industriais instalados na SUDAM, na SUDENE e na Região do Centro Oeste; e (b) com relação à Contribuição para o PIS/PASEP à COFINS - ausência de tributação do montante dos “Bônus Sobre a Venda de Veículos”.

À vista do **Despacho de Desistência** de 31/10/2017 (fl. 4.590), os autos foram movimentados à Unidade preparadora da RFB para o desmembramento dos créditos objeto do pedido de desistência parcial, com a indicação da matéria que permanece em litígio e posterior devolução ao CARF para prosseguimento do julgamento. Em atendimento, a DRF em Anápolis (GO), adotou as providências designadas e registrou a Informação Fiscal de fls. 4.594 a 4.596.

Com a identificação dos itens em relação aos quais a Contribuinte desistiu, requereu-se o **prosseguimento no julgamento do Recurso Voluntário**, especificamente, quanto às seguintes matérias: (a) não tributação por IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS de receitas relativas a “IPI Complementar” indevidamente destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias Recurso Voluntário; (b) suposta contabilização indevida como subvenção para investimento de montantes recebidos, no ano-base de 2011, em razão do PRODUIR, instituído pelo Governo do Estado de Goiás; e (c) impossibilidade de exigência da multa isolada.

Os autos retornaram ao CARF, e o Colegiado exarou a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1302-002.804**, de 17/05/2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **Primeira Seção** de Julgamento do CARF, que **deu parcial provimento** ao Recurso Voluntário e **não conheceu** do Recurso de Ofício (com os demonstrativos da Informação Fiscal, quanto à adesão ao PERT, **o Recurso de Ofício** perdeu seu objeto, pois abrangia unicamente os valores relativos à não tributação de “Bônus sobre as Vendas”, cujos valores foram incluídos no PERT.

Quanto ao recurso voluntário, a Turma julgadora decidiu da seguinte forma: (a) **negou provimento** ao recurso quanto a “tributação do IPI complementar” como omissão de receitas; (b) **deu provimento** ao recurso quanto ao IRPJ, CSLL e Multa isolada de estimativas sobre receitas de subvenção para investimentos do Programa Produzir; (c) **manteve** a exigência da multa isolada de estimativas e a multa de ofício; e (d) **negou provimento** ao recurso quanto à incidência de juros sobre a multa. Destacou a decisão que a lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto

devido apurado no encerramento do período, e que a multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

Cientificada do Acórdão n.º 1302-002.804, de 17/05/2018, a **Fazenda Nacional** opôs os **Embargos de Declaração** de fl. 4.727, aduzindo, em síntese, a existência de **omissão** no julgado, uma vez que a TO não se manifestou se acompanha a DRJ na exclusão dos coobrigados pelo pagamento do crédito tributário pelos administradores. Analisado o recurso, o Presidente da Turma, no Despacho de 10/10/2018 de fls. 4.730 a 4.732, entendeu que assistiria razão ao Embargante, **acolhendo** os embargos de declaração para que a Turma julgadora se manifestasse sobre a exclusão da responsabilidade tributária realizada pela decisão *a quo*.

No **Acórdão (Embargos) n.º 1302-003.441**, de 20/03/2019 (fls. 4.734 a 4.742), foram **acolhidos os Embargos de declaração, com efeitos infringentes**, para suprir a omissão e, assim, conhecer do Recurso de Ofício quanto à exoneração de responsabilidade solidária dos sócios dirigentes e, no mérito, negar-lhe provimento.

Depois de cientificada do Acórdão n.º 1302-002.804, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 1302-003.441, de 20/03/2019, o **Contribuinte**, em 03/01/2020, opôs os **Embargos de declaração** de fls. 4.832 a 4.843, suscitando a ocorrência de omissão e contradição em itens que menciona do Acórdão embargado. Analisado o Recurso, o Presidente da 2ª TO, com base nas considerações tecidas no Despacho em Embargos de 07/04/2020 (fls. 4.939 a 4.949), entendeu que se revelam manifestamente improcedentes as alegações do sujeito passivo quanto à existência de contradição e omissões no acórdão recorrido, **rejeitando** os Embargos de Declaração interpostos, mantendo-se inalterado o Acórdão embargado.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão n.º 1302-002.804, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 1302-003.441, de 20/03/2019, a **Fazenda Nacional** apresentou **Recurso Especial** (fls. 4.744 a 4.753) apontando divergência jurisprudencial em relação à matéria: “Responsabilidade solidária - art. 135, do CTN”, indicando como paradigma o Acórdão n.º 1102-001.017.

Analisado o recurso e pelas considerações efetuadas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - **3ª Câmara**, de 02/09/2019 (fls. 4.756 a 4.765), concluiu-se, após análises dos arestos confrontados, que **o apelo não poderia ser admitido**, seja porque muito distintas as situações fáticas analisadas em cada caso, seja porque a divergência entre as decisões se encontra ligada à análise das específicas provas coligidas pelo Fisco, em cada caso, não se afigurando demonstrada a divergência jurisprudencial.

Não conformada com o referido Despacho, a Fazenda Nacional apresentou o recurso de **Agravo** (fls. 4.767 a 4.774), que foi rejeitado, conforme as considerações tecidas no Despacho em Agravo - **CSRF / 1ª Turma**, de 11/10/2019, exarado pela Presidente da CSRF (fls. 4.777 a 4.782).

Cientificado, o **Contribuinte** apresentou, em 29/07/2020, **Recurso Especial** (fls. 4.961 a 4.997), apontando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (a) nulidade do Acórdão Recorrido - Ausência de Fundamentação Própria; (b) renúncia dos Efeitos

da Coisa Julgada - Não Definitividade e Vícios de Extensão; (c) revogação da Norma que Fundamentava o Dispositivo da Sentença; (d) necessidade de Reconhecimento do Crédito do IPI Recolhido - Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração Lavrados; **(e) classificação incorreta das Notas Fiscais - Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração; (f) inaplicabilidade da Multa Isolada - Encerramento do Ano-Base; (g) impossibilidade de cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício;** e (h) *Ad Argumentandum* - Julgamento conjunto/Sobrestamento dos PAF n.º 18186.726568/2016-64 e n.º 13116.722124/2016- 60.

Pelas considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, restou **negado seguimento** ao recurso para as divergências tratadas nos tópicos: “a”, “b”, “c”, “d” e “h”, **admitindo-se o seguimento em relação aos itens “e”, “f” e “g”**.

Em relação ao item “e” (classificação incorreta das Notas Fiscais - Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração), o Contribuinte afirma que, o Acórdão recorrido (n.º 1302-002.804) divergiu dos paradigmas, os quais apontam pela necessidade de observância ao princípio da verdade material (art. 142, do CTN), sendo possível a juntada posterior de documentos que efetivamente comprovem o direito alegado, tal qual como nos presentes autos. Indicou como paradigma os Acórdãos n.º 2402-008.005 e n.º 2201-003.357. Nos paradigmas, entendeu-se que os documentos apresentados na 2ª instância administrativa podem ser admitidos para comprovação do direito alegado pelo Contribuinte, mormente quando sua juntada posterior se deu em face de alegação exarada pela própria DRJ, e não de inovação argumentativa. O Acórdão recorrido, ao tratar do momento de apresentação das provas (no Recurso Voluntário, constam cópias das Notas Fiscais), reproduziu entendimento no sentido de que a prova documental tem que ser apresentada na Impugnação, tendo em vista o art. 57, § 4º, do Decreto n.º 7.574/2011, o que justificaria a não apreciação dos documentos apresentados somente no Voluntário.

No que se refere ao item “f” (inaplicabilidade da Multa Isolada - Encerramento do Ano-Base), o Acórdão recorrido apontou que, pelo fato de a multa isolada em questão ter sido aplicada com base em normativo já alterado pela Lei n.º 11.488/2007, não haveria impossibilidade de sua cobrança, visto que apenas existiria óbice em face das disposições legais anteriores. O Acórdão paradigma n.º 1402-001.211, no voto condutor, em sentido contrário, reafirmou a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei n.º 11.488/2007.

Sobre o item “g” (impossibilidade de cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício), aduz o Contribuinte que, igualmente existe óbice quanto à cumulação com a multa de ofício, conforme consignado nos paradigmas n.º 1402-001.894 e n.º 1402-001.390. Verifica-se que nos três casos (recorrido e paradigmas) discute-se a (não) incidência da multa isolada concomitantemente à multa de ofício (similitude fática), à luz das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2007 (mesma legislação tributária), mas alcançaram-se decisões não convergentes quanto à manutenção da cobrança pelo Fisco.

Sob os argumentos acima, em relação aos itens “e”, “f” e “g”, em 23/09/2020, o **Despacho de Admissibilidade** de fls. 5.414 a 5.447, exarado pelo Presidente da **3ª Câmara / 1ª Seção do CARF**, **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em relação aos três temas.

Cientificado do Despacho de Admissibilidade, o Contribuinte interpôs o recurso de **Agravo** (fls. 5.455 a 5.476), requerendo o seguimento total do Recurso Especial, o que foi **rejeitado** pela Presidente da 1ª Seção/CARF, conforme Despacho em Agravo - CSRF / 1ª Turma, de 18/12/2020 às fls. 5.520 a 5.536, mantendo-se o seguimento parcial do recurso.

O contribuinte apresentou ainda a **Petição** de fls. 5.565/5.566, como **Embargos inominados**, alegando inexistência material no Despacho em Agravo, que foi rejeitado pela Presidente da CSRF, no Despacho - CSRF / 1ª Turma, de 22/03/2021 (fls. 5.592 a 5.594), para apenas retificar o referido Despacho, de forma que **onde se lê PAF 18471.002129/2005-94 leia-se PAF 13116.722236/2014-59**, sendo desnecessária qualquer outra retificação na motivação e na decisão firmada, ratificando, assim, todos os seus demais termos.

Em sede de **Contrarrazões** (fls. 5.621 a 5.635), a **Fazenda Nacional** demanda o não provimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, considerando improcedentes as alegações apresentadas em referências às três matérias para as quais houve seguimento, mantendo-se os termos do Acórdão recorrido.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081/2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro, em 18/05/2023, para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, 1ª Seção de Julgamento / **3ª Câmara**, de 23/09/2020, exarado pelo Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF às fls. 5.414 a 5.447, aqui endossado em seus fundamentos.

Portanto, observa-se que os entendimentos das decisões indicadas como paradigmas e do acórdão recorrido estão baseados em análise de situação concreta semelhante e da mesma legislação, e, no entanto, resultaram em decisões distintas. Desta forma, patente, a nosso ver, a dissidência jurisprudencial para as matérias.

Pelo exposto, **cabe o conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Do mérito

As matérias trazidas à cognição deste Colegiado uniformizador de jurisprudência são: (a) classificação incorreta das Notas Fiscais - Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração;

(b) inaplicabilidade da Multa Isolada - Encerramento do Ano-Base; e (c) impossibilidade de cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício.

(a) classificação incorreta das Notas Fiscais - Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração

A divergência suscitada em relação a esse tópico se refere à possibilidade de apresentação de documentos após a decisão de primeira instância.

No recurso especial, alega o Contribuinte que, “(...) a Autoridade Fiscal apontou Notas Fiscais que teriam sido emitidas pela Recorrente com o CFOP incorreto (venda de produção do estabelecimento, e não veículos e/ou partes), de forma que considerou o IPI destacado nessas notas nas bases de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Entretanto, a Recorrente demonstrou que a situação inversa também ocorreu, colacionando planilha descritiva que indica que o IPI destacado em face de referido quadro (R\$ 255.275,34) não poderia ser considerado como receita e, conseqüentemente, deveria ser excluído das bases de cálculo de referidos tributos”. E afirma que a DRJ acatou a sua tese, “(...) mas apontou que a falta de referidas notas fiscais impediria a exclusão do montante. Quando da interposição do Recurso Voluntário, apresentou as notas fiscais requeridas pela DRJ, mas o CARF sequer as analisou, visto que as razões de decidir da decisão de piso foram integralmente replicadas no Acórdão recorrido”.

Demanda então o Contribuinte a observância ao princípio da verdade material, sustentando ser possível a juntada posterior de documentos que efetivamente comprovem o seu direito, tal qual como nos presentes autos. Pugna para que os documentos colacionados com o Recurso Voluntário (doc. 6 - fls.4.203 a 4.245) sejam considerados e, conseqüentemente, reduzam montante do crédito tributário devido.

Sobre esse tema, no voto condutor do Acórdão recorrido, o relator adotou os fundamentos e razões da decisão DRJ para negar provimento ao Recurso Voluntário (fl. 4.706):

“(…) Por fim, alegou a suplicante que o autor do feito não teria percebido que a CAO, por engano, emitiu notas fiscais com os CFOPs 5403 e 6403, **aplicáveis a veículos importados, quando, na verdade, se referem a vendas de veículos nacionais.**

Elaborou planilhas para demonstrar que o IPI destacado em tais notas fiscais totalizaria R\$ 255.275,34, que deveria ser desconsiderado como receita e excluído das bases de cálculo dos tributos lançados. Muito embora se afigure plausível a alegação da contribuinte, o seu pleito não pode ser acolhido por esta Turma de Julgamento, tendo em vistas que as planilhas estão desacompanhadas das notas fiscais de vendas, o que permitiria confirmar o alegado.

Nessa conformidade, e tendo em vista que o art. 57, § 4º, do Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece que **a prova documental será apresentada na impugnação, rejeito as alegações da impugnante neste tema**, não havendo, pois, que se falar em nulidade dos lançamentos.” (grifo nosso)

O citado art. 57, § 4º do Decreto nº 7.574/2011 tem por fundamento o art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 9.532/1997:

“§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:**

- a) fique demonstrada a **impossibilidade de sua apresentação** oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a **fato ou a direito superveniente**;
- c) destine-se a **contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.**” (*grifo nosso*)

Relativizar o referido comando legal em nome do abstrato princípio da verdade material, sem limitações, implicaria a possibilidade de flagrante supressão de instância, deixando a cargo da parte o momento e a instância considerados mais oportunos para a apresentação de documentos que já deveriam compor o contencioso desde a impugnação.

No caso concreto, há peculiaridade que permite, a meu ver, a conclusão de que não haveria supressão de instância na análise dos documentos.

Em primeiro lugar, a DRJ, como aqui já transcrito, explicitamente entendeu plausível a alegação específica do Contribuinte em relação às planilhas apresentadas para demonstrar que o IPI destacado em determinadas notas fiscais totalizaria R\$ 255.275,34, que deveria ser desconsiderado como receita e excluído das bases de cálculo dos tributos lançados, mas entendeu que as planilhas estariam desacompanhadas das notas fiscais de vendas, o que permitiria confirmar o alegado.

O Acórdão recorrido, diga-se, meramente reproduziu o que a DRJ havia decidido, e, após a simples transcrição do texto do julgamento da DRJ, agregou apenas duas linhas (fl. 4707): “*Assim diante de tais fatos e fundamentos, adoto as razões da DRJ para negar provimento ao recurso voluntário, neste ponto*” (*sic*).

Ocorre que no âmbito da DRJ as razões de negativa se deveram à falta de apresentação das notas, visto que o argumento-base e as planilhas, que já constavam do processo, foram entendidos como plausíveis, sendo a negativa exclusivamente por falta de apresentação das notas, notas essas que passaram a constar do processo a partir do recurso voluntário, apreciado pelo acórdão recorrido.

Essa situação *sui generis* me leva a entender que o colegiado ordinário do CARF deveria ter analisado as notas fiscais, ainda que apresentadas após a decisão da DRJ, pelo simples fato de ter endossado *in totum* a decisão de piso, mas já estar em cenário distinto do ali evidenciado. O endosso total, portanto, acabou incongruente com a ausência de análise dos documentos apresentados.

O caso se assemelha bastante ao encontrado no paradigma nº 2402-008.005, colacionado no recurso especial para comprovar a divergência, em que a DRJ informou que a negativa se devia apenas à falta de apresentação de um documento (comprovante de PDV).

No entanto, lá foi entendido que se estava relativizando a aplicação do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972, e afastando o “formalismo processual” em nome da “verdade material”, entendimento que aqui não se endossa, de forma geral.

O segundo paradigma indicado para comprovar a divergência (Acórdão n.º 2201-003.357), embora também trate de “verdade material”, não afasta o comando legal do art. 16, § 4.º do Decreto n.º 70.235/1972, mas busca interpretá-lo para, à luz da verdade material, identificar em tal comando uma acepção alargada da expressão “força maior”, presente na alínea “a” do referido § 4.º, mencionando, inclusive o art. 7.º do CPC: “É assegurada às partes *paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais*, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo *efetivo contraditório*”. (grifo nosso).

Portanto, um dos paradigmas afasta a aplicação do art. 16, § 4.º do Decreto n.º 70.235/1972, e o outro o acolhe, com conteúdo amplificado. Ao que se percebe, ambos os precedentes contrapõem o entendimento presente no acórdão recorrido, que aplicou o art. 16, § 4.º para reconhecer a impossibilidade de apresentação de documentos após a impugnação, sem sequer efetuar busca em relação às exceções que figuram nas alíneas do citado § 4.º.

Correta, a nosso ver, a acolhida do art. 16, § 4.º do Decreto n.º 70.235/1972, ainda mais pela impossibilidade de este tribunal administrativo afastar comando de ordem legal sob fundamento de inconstitucionalidade (ou, em outras palavras, violação a princípios e/ou comandos constitucionais), em função da Súmula CARF n.º 2.

No entanto, na situação concreta que está a apreciar, deve o julgador analisar se está diante de uma das hipóteses excepcionais previstas nas alíneas do referido § 4.º, como fez o segundo paradigma aqui apontado (ainda que alargando o teor da expressão “força maior”).

Efetuando tal análise, no presente processo, entendemos que o fato de o julgador da turma ordinária do CARF acolher *in totum* os fundamentos da DRJ, simplesmente transcrevendo seu conteúdo (sem adaptá-lo ao que estava a julgar), aliado ao fato de que a DRJ entendeu plausível o argumento do Contribuinte, tendo negado o provimento apenas pela falta de apresentação de determinadas notas fiscais - notas essas que constaram do recurso voluntário, a situação se enquadraria na alínea “c” do referido art. 16, § 4.º do Decreto n.º 70.235/1972 (“contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”).

Pelo exposto, entendemos que assiste razão ao recorrente, cabendo a reforma do Acórdão recorrido quanto ao tópico “Classificação Incorreta das Notas Fiscais”, determinando-se que os documentos colacionados junto com o Recurso Voluntário (doc. 6 - fls.4.203 a 4.245), sejam considerados e analisados pela Turma *a quo*, para fins de avaliação do direito requerido (reconhecimento dos créditos de IPI indevidamente pagos fruto dos equívocos nas Notas Fiscais).

(b) e inaplicabilidade da Multa Isolada - Encerramento do Ano-Base; e (c) impossibilidade de cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício

Os tópicos podem ser analisados em conjunto, por apresentarem fundamentos e razões de decidir que convergem, sendo fulcral à análise verificar a possibilidade de lançamento, após o encerramento do ano-calendário, da multa isolada (50%), tendo como base de cálculo as estimativas mensais não recolhidas, de forma cumulativa com a multa de ofício.

A Fiscalização apurou no TVF (fl. 3.350) que, em função das infrações relatadas, o Contribuinte deixou de recolher estimativas de IRPJ e CSLL, em todos os meses do ano de 2011. Por isso, deve ser aplicada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) **sobre o pagamento não efetuado**, conforme disposto no **art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996**, com demonstração de cálculo da referida multa.

No acórdão recorrido a Turma julgadora assentou que a lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. Neste processo, a multa isolada em questão foi aplicada já sob a égide da Lei nº 11.488/2007.

No recurso especial, o Contribuinte argumenta que mesmo após a entrada em vigor da Lei nº 11.488/2007, subsiste no ordenamento jurídico pátrio a impossibilidade de cobrança cumulada da multa isolada com a multa de ofício, e sua aplicação após o encerramento do ano-base.

A argumentação pela impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário **não tem amparo** na norma, pois a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 44, não faz qualquer ressalva no sentido de que a penalidade tenha aplicação adstrita ao curso do ano-calendário. Pelo contrário, admite que a aplicação é **cabível** ainda quando se verifique a apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição social, os quais, por óbvio, **só são conhecidos após o encerramento do período**.

Adicione-se que o acórdão recorrido apontou que a cumulação entre as penalidades (multa isolada e multa de ofício) seria possível após as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

No caso em análise, a Fiscalização relata no TVF (fls. 3.319 a 3.356), que recalculou os valores das estimativas mensais aplicando, após o encerramento do ano-calendário de 2011, a multa isolada de 50% fundamentada no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/1996, concomitante com a multa de ofício de 75% sobre os tributos tidos como devidos (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996). Assim, foram formalizados os Autos de Infração, exigindo o IRPJ, a CSLL, a multa de ofício, no patamar de 75%, e a multa exigida isoladamente no percentual de 50%, além de juros de mora.

O artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 dispõe que as pessoas jurídicas que optam pelo Lucro Real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base na estimativa. E, em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou multa, em seu art. 44, II, ‘b’, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

As matérias são recorrentes nesta Terceira Turma da CSRF, cabendo citar, a título exemplificativo, precedente recente que espelha o posicionamento majoritário do colegiado:

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, 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.**” (Acórdão n.º 9303-013.682, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, maioria, vencidas a relatora e as Cons. Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz, Red. Designado Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 15.dez.2022) (participaram ainda do julgamento os Cons. Rosaldo Trevisan, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Liziane Angelotti Meira e Carlos Henrique de Oliveira) (*grifo nosso*)

Assim, a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, e a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, têm fundamento e objetivo claramente distintos, protegendo bens jurídicos diversos.

Pelo exposto, e em endosso aos precedentes recentes deste colegiado, todos no sentido de reconhecer a possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-base e a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007 (não se aplicando a tal período a Súmula CARF n.º 105, fundamentada na legislação anterior), voto por negar provimento ao recurso nestes tópicos “b” e “c”.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, para reformar o Acórdão recorrido quanto ao tópico “Classificação Incorreta das Notas Fiscais”, determinando que os documentos colacionados junto com o Recurso Voluntário (doc. 6 - fls.4.203 a 4.245), sejam considerados e analisados pela Turma *a quo*, para fins de avaliação do direito requerido (reconhecimento dos créditos de IPI indevidamente pagos fruto dos equívocos nas Notas Fiscais), negando-se provimento ao recurso em relação às demais matérias.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan