



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720202/2015-94
ACÓRDÃO	1301-007.413 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL DE VEÍCULOS DE NIGRIS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

DIVERGÊNCIA ENTRE DCTF E DIPJ. ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A compensação deve ser feita em obediência aos requisitos formais e materiais previstos na legislação, sendo que os primeiros só podem ser superados em caso de equívoco escusável, mediante prova do contribuinte, nos termos da jurisprudência deste Carf. Realização de suposta compensação direta, mediante entrega de DCTF zerada. Improcedência da alegação.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe davam parcial provimento quanto à impossibilidade de cumulação de multa de ofício com multa isolada.

Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº **1301-007.412**, de **14 de agosto de 2024**, prolatado no julgamento do processo **19515.720201/2015-40**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre de Auto de Infração lavrado para exigir (i) CSLL do ano-calendário de 2011, em função de divergências entre os recolhimentos e o montante declarado em DIPJ e (ii) multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de CSLL. Os valores foram acrescidos de multa de ofício, sem qualificação, e de juros de mora.

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto o relatório formulado pela DRJ no acórdão recorrido:

O processo versa acerca de auto de infração formulado em 10/03/2015, atinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada no ano-calendário de 2011, com o crédito tributário total de R\$ 1.246.278,89 (um milhão, duzentos e quarenta e seis mil centavos), composto de principal, multa de ofício de 75% e juros de mora vinculados, bem assim das multa isolada proveniente da falta de pagamento de débito de estimativa do mês de dezembro do respectivo período-base:

TRIBUTO	Fls. dos autos do processo	PRINCIPAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS DE MORA	MULTA ISOLADA	TOTAL
IRPJ	132/140	491.900,41	368.925,31	139.502,90	245.950,21	1.246.278,89
TOTAL GERAL						1.246.278,89

As constatações no curso de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo em epígrafe, consoante descrição dos fatos e enquadramentos legais impressos no corpo da autuação e do respectivo Termo de Verificação Fiscal (fls. 126/131), ambos indissociáveis entre si, motivações estas determinantes para tipificação das seguintes infrações tributárias:

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Fatos geradores ocorridos entre: 1º/01/2011 a 31/12/2011 Insuficiência de recolhimento ou de declaração da contribuição social devida mediante procedimento de revisão interna de obrigações acessórias mediante confronto dos valores constantes na Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica (DIPJ) e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Enquadramentos legais: (i) arts. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; (ii) art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; (iii) art. 2º da Lei nº 9.249/95; (iv) art. 1º da Lei nº 9.316/96.

MULTA OU JUROS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Fatos geradores ocorridos entre: 31/12/2011 a 31/12/2011 Falta de pagamento de imposto de renda incidente sobre a base de cálculo estimada dos balanços de suspensão ou redução (PA: 01/2011) e receita bruta e acréscimos (PA: 02/2011 a 12/2011), consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Enquadramentos legais: art. 44, inciso II, alínea b da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Da Acusação Fiscal

Por ocasião da finalização da ação fiscal, a autoridade lançadora sintetizou que os trabalhos basearam-se nas orientações contidas no Relatório de Procedimento Fiscal (RPF) nº 08.1.90.00-2014-03428-9 para a execução da revisão interna da DIPJ – AC 2011.

De acordo com as conclusões firmadas no Termo de Verificação Fiscal, o procedimento origina-se de auditoria interna de declarações realizado a partir do confronto da DIPJ com a DCTF e os DARF atinentes períodos inerentes ao período de referência.

Finalizado este intróito, passa-se a descrição das constatações resultantes do encerramento dos trabalhos adstritos à ação fiscal em referência.

A ação fiscal instaurou-se com a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal datado de 9 de dezembro de 2014 (fl. 2), cientificado, por via postal, no dia 11 do mesmo mês (fl. 19).

Em apertada síntese, a autoridade tributária contextualiza que promoveu a intimação da pessoa jurídica para fins obtenção de esclarecimento a acerca de divergência notada a partir da análise inaugural de seus deveres instrumentais, particularmente em relação à apuração da CSLL reportada na DIPJ-AC 2011 e os valores confessados em DCTF e seus respectivos pagamentos, consoante se abstrai abaixo:

Valor do Débito na DIPJ (R\$)	Valor do Débito na DCTF (R\$)	Inconsistência Apurada (R\$)
491.900,41	0,00	491.900,41

O contribuinte apresentou carta-resposta na qual se restringiu a dizer quer a diferença originava-se de compensação contábil de valores inerentes a descontos incondicionais e bonificações, pois, levada a efeito com base em orientação consignada por assessoria jurídica contido em memorial informativo vertente à decisão proferida pelo STF em julgado adstrito à litígio vertente à base de cálculo do IPI.

Sob este contexto, a autoridade lançadora prosseguiu a auditoria interna indicando a falta de respaldo normativo para o procedimento adotado pela pessoa jurídica, realçando da ordem jurídica que disciplina o regime atual da compensação tributária, bem assim a inexistência de PER/DCOMP em nome do contribuinte que justifique a extinção da diferença não confessada ou paga.

Diante disso, a autoridade lançadora promoveu a constituição de ofício dos respectivos créditos tributários, nos termos dos art. 836, 841 e 845 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 e do art. 173, inciso I da Lei nº 5.172/66 (CTN):

1) Apuração Anual:

Valor do Débito na DIPJ (R\$)	Valor do Débito na DCTF (R\$)	Diferença Apurada (R\$)
491.900,41	0,00	491.900,41

2) Multa isolada decorrente de falta de pagamento do débito de estimativa mensal de dezembro do ano de 2011:

Valor do Débito na DIPJ (R\$)	Valor do Débito na DCTF (R\$)	Multa Isolada (R\$)
491.900,41	0,00	245.950,21

Terminada a exposição de motivos relacionadas à ação fiscal, efetuou-se a lavratura da autuação fiscal inerente à tipificação das infrações tributárias nele enunciadas.

Da Impugnação

Regularmente cientificado do teor do auto de infração sobredito e do Termo de Verificação Fiscal, por via postal em 16/03/2015 (fl. 141), o procurador nomeado pela entidade promove a entrega da peça impugnatória em 14/04/2015 (fls. 145/203), por intermédio da qual requer o cancelamento e decretação da insubsistência da autuação fiscal.

Primeiramente, evidencia tempestividade do ingresso da defesa e remonta uma breve síntese das conclusões firmadas para embasamento da constituição de ofício dos créditos tributários.

Inaugurando os termos da defesa, em caráter preliminar, contesta a negativa das razões apresentadas pelo contribuinte para fins de justificativas das diferenças apresentadas decorre de mera interpretação pessoal que afronta o princípio da impessoalidade previsto no art. 37 do texto constitucional, limitando o pleno exercício do direito de defesa e do princípio do devido processo legal.

Nesse sentido, repisa que o crédito dos valores compensados na contabilidade originam-se de bonificações mensais ofertada por fornecedor (Mercedes-Benz) sobre os quais promoveu aplicação de alíquotas 1,65% e 7,6% a título de PIS e da COFINS, sobre o montante das respectivas importâncias e que são demonstráveis em balancete contábil onde se demonstra apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante disso, sustenta a presença de vício insanável passível de declaração de nulidade da autuação fiscal.

No mérito, argumenta que a demonstração da efetividade da compensação se evidencia em livros auxiliares firmados em conformidade com o disposto no Capítulo IV - arts.

1179 e 1180 e seguintes da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), provenientes de créditos adstritos às operações de aquisições de veículos e peças perante a fábrica da Mercedes Benz do Brasil.

No que concerne a esse aspecto, desenvolve tese na qual esclarece a figura das bonificações recebidas e a possibilidade de aproveitamento para compensação, iniciando, com a apresentação de conceito de bonificações e descontos incondicionais retirados de doutrina tributária que leciona sobre a tributação do PIS e da Cofins. Avigora a interpretação com a citação dos preceitos disciplinados

nos arts. 109 e 110 do CTN e da Súmula STJ nº 457 que versa a influência dos descontos incondicionais na determinação da base de cálculo do ICMS.

Acrescenta ainda que as orientações contidas na Solução de Consulta COSIT nº 35/2009, que versa sobre crédito de COFINS não cumulativo alinham-se em relação aos efeitos tributários dos descontos incondicionais na formação da respectiva base imponível.

Além disso, enfatiza também que o Superior Tribunal de Justiça instituiu precedente jurisprudencial qualificando os descontos incondicionais na condição de geradores do direito à repetição do indébito para as concessionárias de veículos (REsp nº 1.215.773), razão pela qual conclui pertinente o aproveitamento de seus valores para exercício da compensação.

Neste contexto, esclarece que a fábrica de veículos e peças de reposição, após lapso temporal indeterminado, não previsto no contrato de concessão e não minutado entre o fornecedor e o adquirente das mercadorias, promove a emissão de avisos de créditos que alteram as condições de vendas iniciais, inobstante as faturas das notas fiscais de compras terem sido quitadas em momento precedente, reduzindo-se juridicamente o valor das mercadorias. Reforça a questão com um breve descritivo de uma operação realizada pelo impugnante e o fornecedor.

Da ilação lógica da análise de seus fatos, entende que o montante da receita de vendas declarada não reflete a base tributável do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, protesta que as diligências a serem requeridas serão bastantes para comprovação de suas assertivas para fins de averiguação dos apontamentos dos livros auxiliares contábeis da pessoa jurídica, fato este que, segundo a defesa, não teve oportunidade de apresentar na fase investigatória do procedimento.

Insiste que a análise deste acervo documental a ser coletado levará à conclusão de que a empresa aferiu um crédito passível de compensação.

Salienta ainda que tais créditos se equiparam às receitas financeiras que, a seu turno, não são tributadas, a teor do que preconiza o art. 3º da Lei nº10.833/2003.

Na sequência estabelece uma distinção das bonificações e dos descontos incondicionais com a figura de venda cancelada e, mais a frente, elucida a interpretação trazida na decisão do STF (RExt nº 567935) indicada no Memorial Informativo apresentado na fase investigatória do procedimento para fins de demonstração da admissibilidade de feitura da compensação efetuada diretamente na contabilidade.

Nesse sentido, encerrou suas considerações no sentido de que não se revela imprescindível a feitura da compensação sem a apresentação do formulário PER/DCOMP, mas, também, consubstanciada na escrita contábil e lastreada pelos

livros auxiliares, circunstância aderente aos respectivos laudos sobre as bonificações.

Noutra via, reclama inadmissibilidade de imposição da multa isolada sobre a estimativa mensal não paga, salientando-se que entende vedada a concomitância da cobrança desta penalidade com a multa de ofício. Reforça entendimento com entendimento da Súmula nº 14 e 31.

Encerra demandando da conversão do julgamento para fins de execução de diligência e perícia, incluindo os quesitos a serem analisados em oportuna ação fiscal para fins de juntada de novos documentos, consoante disposto no art. 16, §§4 o e 5 o do Decreto-Lei 70.235/72.

Complementarmente, requer a oitiva das partes ou as respectivas prestações de informação para esclarecimento dos fatos tendentes à adequada formação do juízo da autoridade julgadora sob o rito de nulidade absoluta do processo administrativo constitucional tributário.

Protesta também a produção de sustentação oral, visto que se faz de suma importância que os representantes legais do impugnante possam arguir sobre suas razões e os pontos controvertidos, fundamentando e legitimando sua pretensão.

Neste ponto, salienta que os julgamentos efetuados no âmbito estrito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem a devida publicidade, equivalem a julgamentos secretos, que alijam a defesa de qualquer acesso aos fatos e julgamentos a serem proferidos em relação ao impugnante.

Acentua que o tema atinente aos julgamentos secretos em sede da primeira instância administrativa foi debatido nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Estado do Rio de Janeiro - RJ, contra ato do Superintendente da Secretaria da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, tramitando perante a 5ª Vara Federal da Seção Judiciária daquele Estado nos autos do Processo nº 0000113-91.2014.4.02.5101.

De acordo com os seus termos, portanto, proferiu-se sentença concedendo medida liminar e, posteriormente, confirmando-se a segurança na qual se determinou à autoridade coatora a lavratura de intimação tendente à comunicação prévia do dia, hora e local do julgamento do processo. Reforça o tema com a citação de parecer jurídico que trata da tese albergada na impetração da ação constitucional.

Sob esta perspectiva, demanda também a intimação do advogado nomeado pela empresa impugnante para fins de acompanhamento do julgamento presente lide.

Diante de todo o exposto, requer o acolhimento da defesa e o cancelamento integral da autuação fiscal ou, alternativamente, a conversão de julgamento para diligência fiscal nos termos da demanda circunstanciada na peça impugnatória.

Ato contínuo, a unidade administrativa encaminha os autos do processo à DRJ/SPO para julgamento da impugnação.

A DRJ, porém, negou provimento à Impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário, em acórdão ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011 NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS NORMAS PROCESSUAIS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIAS. INOCORRÊNCIA DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE DEFEITOS FORMAIS IMPLICADORES DA PERDA DA VALIDADE DO ATO.

O lançamento de ofício oriundo de execução de procedimento de fiscalização instituído para fins de averiguação da consistência das obrigações principais e acessórias (deveres instrumentais) consiste em trabalho de auditoria fiscal proveniente do contraste de fontes de informação vinculados à pessoa jurídica.

Incabível a pretensão que visa a obtenção de declaração de nulidade de autuação formulada em decorrência de procedimento de fiscalização, mormente se revestida de suas formalidades essenciais e adoção de critérios com respaldo nas normas de regência, facultando ao sujeito passivo a plenitude do exercício do contraditório e da ampla defesa através de oposição da competente peça impugnatória.

Além disto, a admissibilidade de nulidade da autuação fiscal promove-se em relação aos atos e termos lavrados por agente incompetente, consoante taxativamente enumerados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A observância plena dos requisitos necessários à lavratura do lançamento norteado pela execução do procedimento de fiscalização, nos termos do art. 10 da referida norma processual tributária e de todos os princípios norteadores do processo administrativo tributário, evidencia a pertinência formal da autuação fiscal.

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÕES. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. INEXISTÊNCIA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO E CRÉDITO ADMISSÍVEL PARA EXERCÍCIO DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÃO COMERCIAL. EFEITOS FISCAIS. CARÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE.

O procedimento de revisão interna de declarações que evidencia a falta de confissão em DCTF de débito apurado em declaração entregue pelo contribuinte ou a insuficiência no recolhimento da CSLL decorrente do procedimento de auditoria fiscal.

O exercício da compensação tributária demanda a observância estrita na legislação tributária de regência, bem assim a comprovação da existência e validade do respectivo indébito tributário passível de aproveitamento mediante entrega da competente Declaração de Compensação.

Desde que atendidas as premissas normativas, a figura da bonificação comercial proveniente de remessa de mercadorias por parte dos fornecedores do impugnante, geram repercussões nas operações de compras e, por conseguinte, na avaliação e controle de estoque da sociedade.

Os efeitos fiscais do recebimento de bonificações de mercadorias nascem apenas com a afetação do resultado fiscal no momento da realização da receita de venda de as mercadorias ou pela efetiva prestação de serviços, ou quando os estoques desaparecerem ou quando forem considerados imprestáveis para venda em virtude de deterioração entre outras circunstâncias outorgadas pela norma tributária de regência aplicável ao regime do Lucro Real.

ESTIMATIVAS MENSAS DA CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhido, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

A hipótese normativa de imputação da multa isolada não se confunde com a motivação determinante de aplicação da multa de ofício, pois aquela é cabível defronte a constatação da falta de pagamento da importância devida da estimativa mensal da CSLL aferida com base nos ditames do regime de apuração do lucro real anual.

Tratam-se de infrações distintas e autônomas, razão pela qual ambas as sanções são passíveis atribuição concomitante em face do sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS E REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. ASPECTO TEMPORAL. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

A conversão do julgamento em diligência com vistas à execução de produção de prova documental e realização de perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa.

A peça impugnatória deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com a integralidade do acervo documental em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses de ocorrência das excepcionais disciplinadas pela norma processual tributária de regência.

Não se justifica a sua execução caso, notadamente, patente a inobservância dos requisitos formais para sua instauração e vertente à matéria passível de prova documental que deve ser conduzida no momento da apresentação da peça impugnatória.

Além disto, desnecessário na hipótese em que estejam presentes elementos bastantes para formar a convicção do julgador.

SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA NORMA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA.

Não há previsão na norma processual de regência que disponha sobre admissibilidade de realização de sustentação oral nos julgamentos conduzidos no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Perda de objeto do pleito inerente à convocatória do advogado da empresa para acompanhar a sessão de julgamento: Motivo - Denegação de segurança MS da OAB/RJ. Apelação julgado pelo TRF2.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ALCANCE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. OFENSA DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Ressalvando-se as súmulas e/ou acórdãos prolatados em sede de Cortes Superiores que versem sobre a inconstitucionalidade de normas jurídicas de natureza tributária federal, os demais precedentes forenses inter-partes não vinculam as instâncias julgadoras de primeira instância, pois se restringem às matérias e partes envolvidas no respectivo litígio.

Descabe à instância administrativa de julgamento a apreciação de argüição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio fundamental de natureza tributária.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS REPORTADAS NA PEÇA IMPUGNATÓRIA. EFEITOS.

As jurisprudências administrativas e forenses que não acarretem efeito vinculante perante a Fazenda Pública não se constituem em normas gerais ou complementares de observância compulsória dos órgãos julgadores de primeira instância, sobretudo na hipótese em que o sujeito passivo não figura nas respectivas lides como parte interessada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário, em que reproduziu as alegações já descritas acima, formuladas quando da apresentação da sua Impugnação.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que

pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à preliminar de nulidade, à proposta de diligência e ao mérito, com exceção da possibilidade de cumulação de multa de ofício com multa isolada, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O Recurso Voluntário foi interposto em 16/11/2020 (fls. 411), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 410), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como relatado, a controvérsia diz respeito à exigência de IRPJ do ano-calendário de 2011, em função de divergências identificadas entre a DCTF e a DIPJ da Recorrente.

Preliminarmente, a Recorrente alegou que o Auditor-Fiscal não teria analisado “os aspectos contábeis da pessoa jurídica”, lavrando a autuação “por pessoalidade”. Isso teria gerado a nulidade absoluta da autuação, por violação ao art. 37 da Constituição da República. Veja-se a fundamentação apresentada pelo contribuinte:

4.1) Como exposto acima, o nobre Auditor Fiscal quando expõe seus esclarecimentos, demonstra pessoalidade, dessa forma afrontando o que dispõe o artigo 37 da Constituição Federal, maculando por NULIDADE ABSOLUTA, Vossas Excelências de elevado saber jurídico e experiência bem sabem, o auto de infração.

4.2) Pois, ao se basear sobre o fato de que o contribuinte não comprovou, integralmente, recolhimentos/compensações, no cálculo do imposto de renda a pagar, dessa forma caracterizando insuficiência de declaração ou de recolhimento, utilizou-se de presunção e traduzindo em SUA verdade, QUE NÃO É absoluta a ausência do recolhimento.

4.3) Entretanto, com uma simples análise do sistema da SRFB é possível verificar toda a escrita fiscal, bem como o livro diário da contribuinte, desse modo podendo a administração pública entender e fiscalizar a contabilidade da empresa.

4.4) Diante disso, resta claro que a recorrente, mormente tenha realizado a hipótese de incidência da referido Contribuição, NÃO RECOLHERA O TRIBUTO por ter havido, conforme apresentado ao I. Agente, a COMPENSAÇÃO;

Analisando o Termo de Verificação Fiscal (fls. 126/131) que deu suporte à autuação, porém, verifico que a Fiscalização apresentou de forma pormenorizada as razões que levaram ao lançamento de ofício: a existência de divergências entre a DCTF e a DIPJ do contribuinte. Nesse sentido, não há qualquer evidência de

personalidade, mas sim do contrário, da utilização do dever-poder do Auditor-Fiscal de constituição do crédito tributário (art. 6º, I, alínea “a”, da Lei nº 10.593/2002). Ainda, verificando o TVF e o Auto de Infração, fica evidente que foram cumpridos os arts. 9º a 11 do Decreto nº 70.235/1972, não havendo que se falar em nulidade. A existência de eventual compensação é matéria de *mérito*, que pode gerar o cancelamento da autuação, mas não a sua nulidade formal. Assim, rejeito a preliminar.

No mérito, a Recorrente alegou que os descontos incondicionais e as bonificações não estão incluídas na receita bruta da vendedora e, do ponto de vista da adquirente, servem como um redutor do custo de aquisição, não configurando receita. Citou manifestações da Receita Federal nesse sentido, em especial a Solução de Consulta Cosit nº 34/2013. A partir disso, concluiu o seguinte (fls. 429/430):

4.13) Portanto, como explanado acima, tais valores não são, de forma alguma Excelências, receitas tributáveis; o Sr. Auditor deixou de averiguar, que esses valores já haviam sido tributados nos fechamentos respectivos das operações a que estão vinculadas, OU SEJA, são valores redutores das vendas praticadas, estornados extemporaneamente, posto que cobrados indevidamente, nos exatos termos do § 7º, do art. 150, da CR/88, inserido pela Emenda Constitucional nº 03/93, que corresponde, como matriz extracelular ao art. 128, do CTN – Código Nacional;

Em seguida, após reforçar que tais montantes não devem ser incluídos na receita bruta, concluiu o seguinte (fls. 432):

5.6) O FATO EXCELÊNCIAS, é que as COMPENSAÇÕES foram efetuadas com base nos créditos apurados pela cobrança a maior e indevida dos valores recebidos a títulos de descontos incondicionais e bonificações;

5.7) O I. Auditor não as reconheceu, efetuando o lançamento com base na impossibilidade do direito sobre os créditos lançados e comunicados em DCTFs à SRFB, sobre os descontos incondicionais e bonificações, os quais haviam indevidamente sido tributados;

Portanto, a Recorrente alega que houve uma compensação decorrente de créditos relativos a pagamentos feitos a maior em função da impossibilidade de inclusão dos descontos incondicionais e bonificações na base de cálculo do IRPJ, vez que não devem integrar a receita bruta.

Não se contesta, juridicamente, que os descontos incondicionais não incluídos na base de cálculo do IRPJ, o que estava previsto expressamente na legislação no art. 31, parágrafo único, da Lei nº 8.981/1995, que os excluía da receita bruta. Posteriormente, o art. 12, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 passou a estabelecer que a receita líquida deve ser a receita bruta diminuída dos referidos valores, mantendo para fins de apuração do IRPJ a mesma conclusão.

Ocorre que não há qualquer previsão para essa compensação direta nas declarações fiscais. O art. 170 do CTN prescreve que a lei pode, nas condições que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Assim, há requisitos formais e materiais para a realização da compensação. Primeiro, é necessário que o contribuinte siga as condições formais previstas na legislação como condicionamento do seu direito, salvo hipóteses de erros escusáveis evidentes e justificados, reconhecidos por este Carf:

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP. ERRO DE PREENCHIMENTO. ORIGEM DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE O erro de preenchimento de DComp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não possa ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal. Assim, reconhece-se a possibilidade de transformar a origem do crédito pleiteado em saldo negativo, mas sem homologar a compensação, por ausência de análise da sua liquidez pela unidade de origem, com o consequente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte. (Acórdão nº 1301-004.821, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Sessão de 16/10/2020)

Também há requisito material no que diz respeito às compensações: a necessidade de existência de crédito líquido e certo, como previsto expressamente na legislação complementar.

Analisando as alegações recursais, verifico que o procedimento adotado pela Recorrente descumpriu ambos os requisitos. No *aspecto formal*, a compensação é regulamentada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/1996, cujo § 1º, a partir da edição da Medida Provisória nº 66/2002 – posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002 – prescreve a necessidade de que essa forma de extinção do crédito tributário seja feita mediante a entrega de declaração específica. É necessário, portanto, que a compensação seja feita seguindo referido procedimento, mediante a entrega de PER/DCOMP, não havendo autorização para que o contribuinte simplesmente “zere” os tributos devidos em sua DCTF, como feito pelo sujeito passivo neste caso.

No *aspecto material*, a Recorrente trouxe alegações jurídicas, sem comprovar em momento algum a liquidez e a certeza desse suposto direito creditório que fundamentou a ausência do recolhimento. Pelo contrário, mencionou várias vezes que o feito deveria ser convertido em diligência para que fosse apresentada “fisicamente” o “relato para elucidação”. Ou seja, a Recorrente não se desincumbiu do seu ônus probatório, deixando de apresentar os elementos mínimos a respeito da existência desse crédito e não instruindo a sua Impugnação com os documentos que fundamentam a sua alegação.

Analisando a documentação que acompanhou a Impugnação, verifica-se que, além de acórdão do E. STF e de trabalho doutrinário sobre a questão jurídica, há

um documento descontextualizado que faria menção às “bonificações” concedidas pela Mercedes-Benz. Não houve a apresentação de qualquer nota fiscal – como citado pela Solução de Consulta nº 72/2019 – ou documento contábil.

Portanto, entendo correto o acórdão da DRJ no mérito.

Entendo que também não é o caso de diligência, como solicitado pela Recorrente. Este procedimento tem como objetivo esclarecer dúvida relevante para o julgamento, a partir elementos verificados nos autos que criem dissonância entre as informações existentes. No caso, a Recorrente não apresentou qualquer elemento mínimo que criasse referida dúvida e, com isso, justificasse a diligência. A Recorrente pretende, na realidade, tão somente que seja revista genericamente a autuação, o que não se admite. Nesse sentido:

PROCEDIMENTO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. O procedimento de diligência se destina a esclarecer fato determinado sobre o qual repouse dúvida relevante para a solução da lide, tem lugar na incerteza sobre algum aspecto não suficientemente provado ou sobre o qual o julgador entenda deva ser trazido aos autos para que, com isso, possa formar o livre convencimento motivado na aplicação do direito ao caso concreto. Sob hipótese alguma o procedimento de diligência tem o condão de negar vigência ao art. 373 do CPC, isto é, de substituir ou suprir o dever de provar do sujeito passivo que alega fato modificativo sobre o qual se funda o lançamento. (Acórdão nº 1301-006.857, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 15/03/2024)

Quanto à possibilidade de cumulação de multa de ofício com multa isolada, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação de multas de ofício e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no princípio da consunção, não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

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

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

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

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

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

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

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o

sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

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

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

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

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

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o

direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

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

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

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

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

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

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

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

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

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

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

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

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

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

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênua aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais

posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

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

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, isto é, para também manter a exigência da multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente Redator(a)