



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



**Processo nº** 10882.001128/2009-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.014 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de dezembro de 2020  
**Recorrente** ENGEBRAS S/A INDÚSTRIA, COMÉRCIO E TECNOLOGIA DE INFORMÁTICA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

NULIDADE DO PROCEDIMENTO. SUPERFICIALIDADE. FALTA DE VERIFICAÇÃO DA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

No caso, a fiscalização intimou especificamente a contribuinte a comprovar as retenções na fonte alegadas. Desta forma, não se configura qualquer hipótese de nulidade em razão de descuido com o princípio da verdade material ou por cerceamento do direito de defesa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ANO-CALENDÁRIO 2005. SÚMULA CARF Nº 105.

Na espécie, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário 2005, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 105, que veda a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e a multa de ofício apurada com base no imposto devido no ajuste anual.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL pode ser imposta após o encerramento do ano-calendário, mesmo que o sujeito passivo tenha apurado base negativa no ajuste anual.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA.

A base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal de CSLL é a própria estimativa que deixou de ser recolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário tão somente para afastar o lançamento da multa isolada relativa às estimativas de IRPJ, e manter a exigência da multa isolada sobre as estimativas de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente). Ausente o conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

## **Relatório**

Cuida o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ relativo ao lucro real anual de 2005, bem como do lançamento de ofício de multas isoladas relativas à falta de recolhimento/declaração de estimativas mensais de IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

De acordo com o Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, os créditos tributários constituídos de ofício podem ser sintetizados conforme segue:

- IRPJ (ajuste anual): R\$ 87.517,24, mais juros e multa de ofício (75%)
- Multa isolada 50% (estimativa de IRPJ): R\$ 59.477,74
- Multa isolada 50% (estimativa de CSLL): R\$ 1.065,38

Peço vênica para reproduzir parte do relatório da autoridade julgadora de primeira instância, por bem resumir a apuração de ofício feita pela autoridade fiscal, bem como as alegações lançadas pela contribuinte na impugnação:

3. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização teve origem em procedimento de revisão de declaração onde foi constatada divergência entre o valor de IRPJ Quota de Ajuste a Pagar, do ano-calendário de 2005, informados em DIPJ versus valores informados em DCTF e recolhimentos efetuados, conforme quadro abaixo:

IRPJ - QUOTA DE AJUSTE A PAGAR

| TRIBUTO       | PERÍODO | DIPJ<br>VALOR-R\$   | DCTF     | PAGAMENTOS<br>VALOR - R\$ | DIPJ (-)<br>DCTF    | DIPJ (-)<br>PAGAMENTOS |
|---------------|---------|---------------------|----------|---------------------------|---------------------|------------------------|
| IRPJ          | dez-05  | 1.123.452,05        | -        | -                         | 1.123.452,05        | 1.123.452,05           |
| <b>TOTAIS</b> |         | <b>1.123.452,05</b> | <b>-</b> | <b>-</b>                  | <b>1.123.452,05</b> | <b>1.123.452,05</b>    |

4. Devidamente intimada a esclarecer as divergências apuradas, a empresa não logrou êxito em fazê-lo e, por esse motivo, foi intimada a retificar sua DIPJ/2006, o que ocorreu em 08/04/2009.

5. Assim, a análise da quota de ajuste do IRPJ foi realizada com base na referida DIPJ retificada, a qual apresentou os seguintes valores apurados a título de IRPJ estimativa:

| MÊS           | IMPOSTO<br>DEVIDO<br>TOTAL | DEDUÇÃO<br>INCENT.<br>FISCAIS | IR DEVIDO<br>MESES<br>ANTERIORES | IRRF              | IRRF DE<br>DE ORG.<br>PUBLICOS | IRPJ<br>A<br>PAGAR |
|---------------|----------------------------|-------------------------------|----------------------------------|-------------------|--------------------------------|--------------------|
| jan/05        | 48.983,68                  | 1.223,61                      | -                                | 18.104,10         | 3.620,94                       | 26.035,03          |
| fev/05        | 94.006,83                  | 2.352,16                      | 47.760,07                        | 15.432,36         | 75,00                          | 28.387,24          |
| mar/05        | 140.192,79                 | 3.508,63                      | 91.654,67                        | 17.819,02         | 75,00                          | 27.135,47          |
| abr/05        | 187.536,64                 | 4.692,88                      | 136.684,16                       | 17.182,01         | 75,00                          | 28.902,59          |
| mai/05        | 230.632,54                 | 5.775,18                      | 182.843,76                       | 18.479,56         | 75,00                          | 23.459,04          |
| jun/05        | 271.303,75                 | 6.799,29                      | 224.857,36                       | 20.611,27         | 75,00                          | 18.960,83          |
| jul/05        | 329.811,10                 | 8.251,47                      | 264.504,46                       | 19.596,53         | 75,00                          | 37.383,64          |
| ago/05        | 496.211,65                 | 12.546,69                     | 321.559,63                       | 20.811,85         | 54,54                          | 141.238,94         |
| set/05        | 640.564,92                 | 15.805,56                     | 483.664,96                       | 19.605,71         | 54,54                          | 121.434,15         |
| out/05        | 769.271,27                 | 18.942,51                     | 624.759,36                       | 18.646,09         | 1.804,54                       | 105.118,77         |
| nov/05        | 873.735,88                 | 21.497,66                     | 750.328,76                       | 20.497,25         | 3.367,94                       | 78.044,27          |
| dez/05        | 1.132.847,38               | 27.764,34                     | 852.238,22                       | 20.560,22         | 1.877,70                       | 230.406,90         |
| <b>TOTAIS</b> | <b>5.215.098,43</b>        | <b>129.159,98</b>             | <b>3.980.855,41</b>              | <b>227.345,97</b> | <b>11.230,20</b>               | <b>866.506,87</b>  |

6. Dos valores do quadro acima, o contribuinte não apresentou informes de rendimentos que comprovassem a totalidade do IRRF (R\$ 227.345,97) e do IRRF por órgãos públicos (R\$ 11.230,20).

7. Desse modo, a fiscalização refez o demonstrativo do IRPJ devido por estimativa, conforme segue:

| MÊS           | IMPOSTO<br>DEVIDO<br>TOTAL | DEDUÇÃO<br>INCENT.<br>FISCAIS | IR DEVIDO<br>MESES<br>ANTERIORES | IRRF              | IRRF DE<br>DE ORG.<br>PUBLICOS | IRPJ<br>ESTIMATIVA<br>A PAGAR |
|---------------|----------------------------|-------------------------------|----------------------------------|-------------------|--------------------------------|-------------------------------|
| jan/05        | 48.983,68                  | 1.223,61                      | -                                | 16.970,25         | -                              | 30.769,82                     |
| fev/05        | 94.006,83                  | 2.352,16                      | 47.760,07                        | 15.432,36         | -                              | 28.462,24                     |
| mar/05        | 140.192,79                 | 3.508,63                      | 91.654,67                        | 8.107,05          | -                              | 36.922,44                     |
| abr/05        | 187.536,64                 | 4.692,88                      | 136.684,16                       | 1.961,22          | -                              | 44.198,38                     |
| mai/05        | 230.632,54                 | 5.775,18                      | 182.843,76                       | 2.147,73          | -                              | 39.665,87                     |
| jun/05        | 271.303,75                 | 6.799,29                      | 224.857,36                       | 11.341,37         | -                              | 28.305,73                     |
| jul/05        | 329.811,10                 | 8.251,47                      | 264.504,46                       | 1.758,95          | -                              | 55.296,32                     |
| ago/05        | 496.211,65                 | 12.546,69                     | 321.559,63                       | 985,96            | -                              | 161.119,35                    |
| set/05        | 640.564,92                 | 15.805,56                     | 483.664,96                       | 1.212,38          | -                              | 139.682,02                    |
| out/05        | 769.271,27                 | 18.942,51                     | 624.759,36                       | 18.646,09         | -                              | 106.923,31                    |
| nov/05        | 873.735,88                 | 21.497,66                     | 750.328,76                       | 20.497,25         | -                              | 81.412,21                     |
| dez/05        | 1.132.847,38               | 27.764,34                     | 852.238,22                       | 20.560,22         | -                              | 232.284,60                    |
| <b>TOTAIS</b> | <b>5.215.098,43</b>        | <b>129.159,98</b>             | <b>3.980.855,41</b>              | <b>119.620,75</b> | <b>-</b>                       | <b>985.462,29</b>             |

8. Tendo encontrado o valor correto do IRPJ Estimativa a Pagar, verificou-se a falta de recolhimento de R\$ 118.955,42, cabendo, assim, o lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ Estimado, do ano-calendário de 2005, no montante de R\$ 59.477,74, conforme quadro abaixo:

| PA     | IRPJ Estimativa Corrigido | DCTF/Pagtos | IRPJ Estim.Corrig. (-) DCTF/Pagtos | Multa Isolada |
|--------|---------------------------|-------------|------------------------------------|---------------|
| jan/05 | 30.789,82                 | 26.035,03   | 4.754,79                           | 2.377,40      |
| fev/05 | 28.462,24                 | 28.387,24   | 75,00                              | 37,50         |
| mar/05 | 36.922,44                 | 27.135,47   | 9.786,97                           | 4.893,49      |
| abr/05 | 44.198,38                 | 28.902,59   | 15.295,79                          | 7.647,90      |
| mai/05 | 39.865,87                 | 23.459,04   | 16.406,83                          | 8.203,42      |
| jun/05 | 28.305,73                 | 18.960,83   | 9.344,90                           | 4.672,45      |
| jul/05 | 55.296,32                 | 37.383,64   | 17.912,68                          | 8.956,34      |
| ago/05 | 161.119,35                | 141.238,94  | 19.880,41                          | 9.940,21      |
| set/05 | 139.882,02                | 121.434,15  | 18.447,87                          | 9.223,94      |
| out/05 | 106.923,31                | 105.118,77  | 1.804,54                           | 902,27        |
| nov/05 | 81.412,21                 | 78.044,27   | 3.367,94                           | 1.683,97      |
| dez/05 | 232.284,60                | 230.406,90  | 1.877,70                           | 938,85        |
| TOTAIS | 985.462,29                | 866.506,87  | 118.955,42                         | 59.477,71     |

9. Com relação ao IRPJ, o próximo passo da fiscalização foi o de verificar o cálculo da quota de ajuste anual.

10. Para tanto, reproduz-se abaixo a Ficha 12A da DIPJ:

|                                                                         |                |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------|
| CNPJ: 71.590.426/0001-90 L.REAL AC - 2005 RF- 08 DECL.- 1445812 DV - 27 |                |
| PAG: 01 / 02                                                            |                |
| FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ EM GERAL              |                |
|                                                                         | APURACAO ANUAL |
|                                                                         | VALOR          |
| IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL                                              |                |
| 01.A ALIQUOTA DE 15%                                                    | 688.471,23     |
| 02.A ALIQUOTA DE 6%                                                     | 0,00           |
| 03.ADCIONAL                                                             | 434.980,82     |
| DEDUÇÕES                                                                |                |
| 04.(-) OPERACOES DE CARATER CULTURAL E ARTISTICO                        | 0,00           |
| 05.(-) PROGRAMA DE ALIMENTACAO DO TRABALHADOR                           | 27.764,34      |
| 06.(-) DESENVOLV. TECNOLÓGICO INDUSTRIAL / AGROPECUARIO                 | 0,00           |
| 07.(-) ATIVIDADE AUDIOVISUAL                                            | 0,00           |
| 08.(-) FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE                  | 0,00           |
| 09.(-) ISENCAO DE EMPRESAS ESTRANGEIRAS DE TRANSPORTE                   | 0,00           |
| 10.(-) ISENCAO E REDUCAO DO IMPOSTO                                     | 0,00           |
| 11.(-) REDUCAO POR REINVESTIMENTO                                       | 0,00           |
| 12.(-) IMP. PAGO NO EXTER.S/LUC., REND.E GANHOS DE CAP.                 | 0,00           |
| 13.(-) IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE                                 | 217.950,64     |
| 14.(-) I.R.RET.NA FONTE POR ORGAOS, AUT.E FUNDACOES FED.                | 0,00           |
| 15.(-) I.R.RET.NA FONTE PELAS DEMAIS ENT.DA ADM.PUB.FED.                | 11.230,20      |
| 16.(-) IMP.PG INCID.SOBRE GANHOS NO MERC. RENDA VARIÁVEL                | 0,00           |
| 17.(-) IMPOSTO DE RENDA MENSAL PAGO POR ESTIMATIVA                      | 636.099,97     |
| 18.(-) PARCEL.FORMALIZADO DE IR SOBRE BASE CALC.ESTIMADA                | 0,00           |
| 19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR                                             | 230.406,90     |

11. Tendo em vista os valores anteriormente verificados, a fiscalização chegou à apuração de IRPJ de acordo com o quadro abaixo:

|                                             |              |
|---------------------------------------------|--------------|
| IRPJ                                        | 688.471,23   |
| Adicional                                   | 434.980,82   |
| Total IRPJ                                  | 1.123.452,05 |
| PAT                                         | (27.764,34)  |
| IRRF (documentos de folhas 049 a 059)       | (141.663,60) |
| Estimativas Pagas (incluindo o mês 12/2005) | (866.506,87) |
| IRPJ a pagar                                | 87.517,24    |

12. De outra forma, é possível concluir que o IRPJ a pagar deriva da glosa dos seguintes valores:

|                     | DIPJ       | Auto de Infração | Glosa     |
|---------------------|------------|------------------|-----------|
| IRRF                | 217.950,64 | 141.663,60       | 76.287,04 |
| IRRF - Adm. Pública | 11.230,20  | -                | 11.230,20 |
| Total               | 229.180,84 | 141.663,60       | 87.517,24 |

13. Assim, foram lançados R\$ 87.517,24 de Imposto de Renda referente à quota de ajuste a pagar.

14. Relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a fiscalização seguiu o mesmo raciocínio, tendo sido constatada divergência entre o valor de CSLL Quota de Ajuste a Pagar, do ano-calendário de 2005, informados em DIPJ versus valores informados em DCTF e recolhimentos efetuados, conforme quadro abaixo:

CSLL - QUOTA DE AJUSTE A PAGAR

| TRIBUTO | PERÍODO | DIPJ<br>VALOR-R\$ | DCTF | PAGAMENTOS<br>VALOR - R\$ | DIPJ (-)<br>DCTF | DIPJ (-)<br>PAGAMENTOS |
|---------|---------|-------------------|------|---------------------------|------------------|------------------------|
| CSLL    | dez-05  | 402.786,76        | -    | -                         | 402.786,76       | 402.786,76             |
| TOTAIS  |         | 402.786,76        | -    | -                         | 402.786,76       | 402.786,76             |

15. Devidamente intimada a esclarecer as divergências apuradas, a empresa não logrou êxito em fazê-lo e, por esse motivo, foi intimada a retificar sua DIPJ/2006, o que ocorreu em 08/04/2009.

16. Assim, a análise da quota de ajuste da CSLL foi realizada com base na referida DIPJ retificada, a qual apresentou os seguintes valores apurados a título de CSLL estimativa:

| MÊS    | CSLL<br>DEVIDA<br>TOTAL | CSLL DEVIDA<br>EM MESES<br>ANTERIORES | CSLL<br>RETIDA<br>NA FONTE | CSLL<br>A<br>PAGAR |
|--------|-------------------------|---------------------------------------|----------------------------|--------------------|
| jan/05 | 18.354,12               | -                                     | -                          | 18.354,12          |
| fev/05 | 35.141,51               | 18.354,12                             | -                          | 16.787,39          |
| mar/05 | 52.683,23               | 35.141,51                             | -                          | 17.541,72          |
| abr/05 | 70.393,19               | 52.683,23                             | -                          | 17.709,96          |
| mai/05 | 86.548,68               | 70.393,19                             | -                          | 16.155,49          |
| jun/05 | 101.989,39              | 86.548,68                             | -                          | 15.440,71          |
| jul/05 | 123.771,99              | 101.989,39                            | -                          | 21.782,60          |
| ago/05 | 184.396,19              | 123.771,99                            | -                          | 60.624,20          |
| set/05 | 237.083,37              | 184.396,19                            | -                          | 52.687,18          |
| out/05 | 284.137,65              | 237.083,37                            | 2.292,75                   | 44.761,53          |
| nov/05 | 322.464,92              | 284.137,65                            | 2.348,93                   | 38.271,09          |
| dez/05 | 416.465,06              | 320.115,09                            | 5.654,30                   | 90.695,67          |
| TOTAIS | 1.933.429,30            | 1.512.321,66                          | 10.295,98                  | 410.811,66         |

17. Do quadro acima, houve divergência de valores para os meses de novembro e dezembro 2005, pois a CSLL devida em meses anteriores a ser lançada nesta linha para é de R\$284.137,65 e R\$322.464,92, respectivamente. Ademais, o contribuinte não apresentou informes de rendimentos que comprovassem a totalidade da CSLL retida na fonte.

18. Desse modo, a fiscalização refez o demonstrativo da CSLL devida por estimativa, conforme segue:

| MÊS    | CSLL<br>DEVIDA<br>TOTAL | IR DEVIDO<br>MESES<br>ANTERIORES | CSLL<br>RETIDA<br>NA FONTE | CSLL<br>A<br>PAGAR |
|--------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------|--------------------|
| jan/05 | 18.354,12               | -                                | -                          | 18.354,12          |
| fev/05 | 35.141,51               | 18.354,12                        | -                          | 16.787,39          |
| mar/05 | 52.683,23               | 35.141,51                        | -                          | 17.541,72          |
| abr/05 | 70.393,19               | 52.683,23                        | -                          | 17.709,96          |
| mai/05 | 86.548,68               | 70.393,19                        | -                          | 16.155,49          |
| jun/05 | 101.989,39              | 86.548,68                        | -                          | 15.440,71          |
| jul/05 | 123.771,99              | 101.989,39                       | -                          | 21.782,60          |
| ago/05 | 184.396,19              | 123.771,99                       | -                          | 60.624,20          |
| set/05 | 237.083,37              | 184.396,19                       | -                          | 52.687,18          |
| out/05 | 284.137,65              | 237.083,37                       | 162,00                     | 46.892,28          |
| nov/05 | 322.464,92              | 284.137,65                       | 56,18                      | 38.271,09          |
| dez/05 | 416.465,06              | 322.464,92                       | 3.304,47                   | 90.695,67          |
| TOTAIS | 1.933.429,30            | 1.516.964,24                     | 3.522,65                   | 412.942,41         |

19. Tendo encontrado o valor correto da CSLL Estimativa a Pagar, verificou-se a falta de recolhimento de R\$ 2.130,75, cabendo, assim, o lançamento da multa isolada pela falta de recolhimento de CSLL Estimada, do ano-calendário de 2005, no montante de R\$ 1.065,38, conforme quadro abaixo:

| PA     | CSLL Estimativa Corrigida | DCTF/Pagtos | CSLL Estim.Corrig. (-) DCTF/Pagtos | Multa Isolada |
|--------|---------------------------|-------------|------------------------------------|---------------|
| out/05 | 46.892,28                 | 44.761,53   | 2.130,75                           | 1.065,38      |

20. Com relação à CSLL, o próximo passo da fiscalização foi o de verificar o cálculo da quota de ajuste anual.

21. Para tanto, reproduz-se abaixo a Ficha 17 da DIPJ:

|                                                                         |                |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------|
| CNPJ: 71.590.426/0001-90 L.REAL AC - 2005 RF- 08 DECL.- 1445812 DV - 27 |                |
| PAG: 04 / 05                                                            |                |
| FICHA 17 - CALCULO DA CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO         |                |
|                                                                         | APURACAO ANUAL |
|                                                                         | VALOR          |
| 37. (-)BASE DE CALC.NEG.DA CSLL DE PER. ANT.-ATIV.GERAL                 | 0,00           |
| 38. (-)BASE DE CALC.NEG.DA CSLL DE PER. ANT.-ATIV.RURAL                 | 0,00           |
| 39.BASE DE CALCULO DA CSLL                                              | 4.589.808,23   |
| 40.CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO POR ATIV.                  | 413.082,74     |
| 41.ADICAO DE CRED.DE CSLL S/DEPREC.UTILIZ.ANTERIORMENTE                 | 0,00           |
| 42.TOTAL DA CONTRIBUICAO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO                   | 413.082,74     |
| DEDUCOES                                                                |                |
| 43. (-)RECUPERACAO DE CREDITO DE CSLL                                   | 0,00           |
| 44. (-)CREDITOS S/DEPREC.DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO                   | 0,00           |
| 45. (-)ISENCAO SOBRE O LUCRO DA EXPL. RELATIVO AO PROUNI                | 0,00           |
| 46. (-)BONUS DE ADIMPLENCIA FISCAL(LEI 10.637/2002,A.38)                | 0,00           |
| 47. (-)IMP.PAGO NO EXT.S/LUCROS,REND.GANHOS DE CAPITAL                  | 0,00           |
| 48. (-)CSLL RET.FONTE POR ORGAOS,AUTARQ.E FUNDACOES FED                 | 0,00           |
| 49. (-)CSLL RET.FONTE PELAS DEMAIS ENTID.DA ADM.PUB FED                 | 0,00           |
| 50. (-)CSLL RETIDA NA FONTE POR PJ DE DIREITO PRIVADO                   | 5.654,30       |
| 51. (-)CSLL RET.FONTE P/ORG,AUT.E FUND.DOS EST,DF E MUN                 | 0,00           |
| 52. (-)CSLL MENSAL PAGA POR ESTIMATIVA                                  | 316.732,77     |
| 53. (-)PARCEL.FORMAL.DE CSLL SOBRE A BASE CALC.ESTIMADA                 | 0,00           |
| 54.CSLL A PAGAR                                                         | 90.695,67      |

22. Tendo em vista os valores anteriormente verificados, a fiscalização chegou à apuração de CSLL de acordo com o quadro abaixo:

|                                               |              |
|-----------------------------------------------|--------------|
| CSLL                                          | 413.082,74   |
| CSLL retida na fonte (documento de folha 094) | (5.849,30)   |
| Estimativas Pagas                             | (410.811,66) |
| CSLL a pagar                                  | (3.578,22)   |

23. Assim, foi apurado R\$ 3.578,22 de Saldo Negativo de CSLL.

24. O contribuinte foi cientificado do referido auto de infração em 07/05/2009 (vide documento de fl. 131). Inconformado, apresentou impugnação, tempestivamente, em 05/06/2009. Tal impugnação está consubstanciada no documento anexado às fls 134 a 156, onde resumidamente argumenta o seguinte:

**25. Da Efetiva Retenção do IR sobre Rendimentos Pagos por Órgãos Públicos •**

*“Segundo as Autoridades Fiscais, a Impugnante deveria ter documentos que lastreassem as retenções efetuadas, para comprovar que o IR/Fonte incidente sobre as operações da Impugnante foi efetivamente recolhido.”*

• *“Como não apresentou tais documentos ao Fisco, a Impugnante sofreu glosa do crédito de IR/Fonte não comprovado, o que implica na redução do montante do imposto tido como já pago durante o ano-calendário de 2005.”*

• “*Todavia, para demonstrar que tal retenção efetivamente ocorreu, a Impugnante traz à baila a folha do Livro Razão e as Notas Fiscais que fazem frente ao valor do IR/Fonte devido nas operações com os órgãos públicos, no valor total de R\$ 11.230,20 (doc. 03), demonstrando a efetiva retenção do imposto.*”

• “*Pelo Principio da Verdade Material, fim último do processo administrativo, a demonstração das retenções enseja o cancelamento do auto de infração relativamente a tudo o quanto for comprovado pela documentação apresentada.*”

**26. Da Impossibilidade de Exigência da Multa Isolada após o Término do Ano-calendário** • “*Como se sabe, a regra matriz de incidência do IRPJ encontra no lucro o seu critério material. Ou seja, de forma simplista, o IRPJ tributa o lucro auferido pelas pessoas jurídicas, assim entendido o seu acréscimo patrimonial. Este "lucro" é apurado levando-se em conta uma série de atos ocorridos em um período-base, os quais guardam relevância para a incidência da norma tributária abstrata ao caso concreto.*”

• “*Por sua vez, o critério temporal do IRPJ encontra na trimestralidade e anualidade as medidas de mensuração do seu critério material. Ou seja, para fins de incidência do IRPJ sobre as atividades da pessoa jurídica, quanto à apuração de lucro, serão analisadas com bases trimestrais ou anuais; os contribuintes poderão, portanto, apurar o seu IRPJ em bases trimestrais ou anuais.*”

• “*Especificamente quanto à apuração do IRPJ em bases anuais, o legislador optou por estabelecer antecipações mensais, devidas pelos contribuintes tributados com base no lucro real anual. As antecipações poderão ser apuradas e pagas por meio da receita bruta, ou via Balanço de Suspensão e Redução.*”

• “*Assim também é a sistemática de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O critério temporal pode ser anual ou trimestral, sendo que, no critério anual, o contribuinte deve antecipar o tributo devido, calculado sobre a receita bruta auferida em cada mês daquele ano-calendário.*”

• “*Observe-se, no entanto, que a sistemática de recolhimento mensal por estimativas não altera a periodicidade do fato gerador do IRPJ e da CSLL, que continua sendo trimestral, ou anual, dependendo da opção do contribuinte. Por isso, os recolhimentos efetuados como estimativas nada mais são do que antecipações do tributo devido ao final do período-base.*”

(grifos do original)

• “*Desta maneira, com o encerramento do respectivo ano-base, o contribuinte apura todos os fatos geradores ocorridos no período, e conseqüentemente o valor efetivamente devido a título do tributo. Verifica-se, portanto, se o montante pago ao longo do ano, via estimativas, corresponde ao que é realmente devido.*”

• “*Sendo assim, após o encerramento do período-base, em que o tributo verdadeiramente devido foi apurado, não há que se falar na imposição da multa isolada por ausência de recolhimento por estimativas, prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96 (anteriormente prevista no parágrafo primeiro, inciso IV, do mesmo dispositivo). Esta somente pode ser cominada durante o ano-base analisado. Após o término deste período (em 31 de dezembro de cada ano), eventuais recolhimentos a menor do tributo são puníveis apenas com a cominação de multa de ofício, nunca com a multa isolada.*”

• Sobre o assunto, o contribuinte traz também julgados do CARF a fim de corroborar com sua argumentação e, por fim, entende, por todo o exposto que as multas isoladas impostas devem ser afastadas por terem sido cominadas após o encerramento do período-base.

## 27. Do Erro Existente na Base de Cálculo da Multa Isolada

- “O Fisco apurou diferença de R\$ 118.955,42, de IRPJ, e R\$ 2.130,75, de CSLL, entre o quantum de tributo declarado e o efetivamente pago. Desse modo, constituiu multa isolada no valor de R\$ 59.477,74 e de R\$ 1.065,38 sobre as diferenças de IRPJ e CSLL, respectivamente.”
- “No entanto, a própria Fiscalização, ao recompor as estimativas e proceder ao cálculo dos tributos devidos relativos ao ano-base 2005, apurou saldo negativo de CSLL e R\$ 87.517,24 de IRPJ a pagar. Se a aplicação da multa em sua modalidade isolada houvesse sido aplicada corretamente, a penalidade lançada pela Fiscalização teria sido calculada apenas sobre o montante de IRPJ e CSLL apurado como devido após o ajuste anual, isto é, sobre os valores referidos nas linhas anteriores.”
- “Caso houvesse procedido dessa maneira, o I. Auditor teria alcançado o valor de multa isolada correspondente a R\$ 43.758,62, sobre o IRPJ (base: R\$ 87.517,24), e nada a pagar de multa isolada quanto à CSLL (base: saldo negativo).”
- “... o procedimento adotado pelas Autoridades Fazendárias resultou numa suposta penalidade cujo valor excede o que seria de se esperar caso o auto de infração estivesse de acordo com a legislação tributária que rege o assunto.”
- Ainda sobre esse tema, a empresa transcreve jurisprudência administrativa (CSRF) que, segundo ela, dão respaldo ao entendimento de que a base de cálculo da multa isolada não pode ultrapassar o montante devido de tributo por ocasião do ajuste anual.
- Por esse entendimento a impugnante pede que as multas isoladas sejam canceladas.

## 28. Da Impossibilidade de Concomitância da Multa de Ofício com a Multa Isolada

- *“A concomitância das multas isolada e de ofício, conforme se verifica no caso em tela, não tem qualquer previsão legal, afastando o Princípio da Estrita Legalidade, princípio que deve embasar qualquer ato administrativo, sob pena de nulidade.”*
- *“Tendo isso em vista, não poderia ser diferente que a aplicação em duplicidade de penalidades sobre a mesma suposta infração venha sendo sistematicamente rechaçada pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais...”*
- *“Deveras, referida exigência concomitante significa punir duas vezes uma mesma conduta: deixar de recolher o IRPJ de certo período de apuração. Por esta razão, de modo acertado, a jurisprudência administrativa tem afastado está exigência.”*
- Seguindo esse entendimento, o contribuinte requer o cancelamento das multas e da presente autuação.

## 29. Da Superficialidade da Fiscalização e da Falta de Verificação da Verdade Material Nulidade do Presente Procedimento • *“Para o lançamento tributário é necessário que a descrição do fato contido no auto de infração seja bastante clara e objetiva, não se admitindo presunções, de forma que não parem dúvidas acerca da ocorrência do fato e que haja a completa subsunção desse fato à norma jurídico-tributária, sob pena de nulidade do lançamento.”*

- Argumenta o contribuinte que não se pode aplicar punição com base em presunções, que em matéria punitiva todo ônus da prova incumbe à Administração. As provas devem ser diretas, não meros indícios.
- *“Desta maneira, ante o princípio da estrita legalidade, e tendo em vista o fato de a atividade administrativa de lançamento ser plenamente vinculada, conforme estabelecem, respectivamente, o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, para que se constate a efetiva realização da hipótese de incidência tributária, é muito importante e*

*indispensável que se tenha certeza acerca dos fatos descritos no lançamento (que se dá por meio da lavratura do Auto de Infração).*

• *“Portanto, comete a fiscalização uma ilegalidade ao exigir da Impugnante tributos e multas sobre um fato jurídico presumido (suposta irregularidades na retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte) e não provado. No caso em tela, para que o Auto de Infração pudesse subsistir, seria necessário que a fiscalização comprovasse, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada não retenção na fonte do IRPJ e da CSLL.”*

• *“... nem que as supostas irregularidades em questão fossem possíveis, isso não autorizaria o Fisco considera-las fato jurídico tributável.”*

• *“Isso porque, na hipótese da presunção não corresponder à verdade como ocorre no caso sub examine o contribuinte estará a mercê de ato indiscutivelmente arbitrário por parte do Poder Público, e que resultará em penalidade injusta por uma falta que, de fato, não foi cometida.”*

• *“Justamente para resguardar os particulares de eventuais atos arbitrários por parte do Poder Público, é necessário que toda e qualquer irregularidade eventualmente verificada esteja severamente atrelada ao princípio da verdade material.”*

• *“Nessas condições, para que o Fisco Federal pudesse lavrar algum Auto de Infração em face da Impugnante, deveria, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, ter comprovado plenamente, por meios seguros e irrefutáveis, a alegada não retenção na fonte do IRPJ e da CSLL.”*

• *“Caberia, portanto, à D. Fiscalização, ter buscado outros meio de prova, que não a simples ausência de informes de rendimentos, para fins de verificação do cumprimento da obrigação tributária pela Impugnante. No entanto, o lançamento foi efetuado com base em presunções, razão pela qual todo o Auto de Infração é absolutamente nulo, devendo ser rechaçado por essa E. Turma de Julgamento.”*

**30. Da Ilegalidade da Utilização da Taxa Selic para o Cálculo dos Juros Moratórios** • Sobre esse tema, a empresa inicia argumentando que “... esta taxa foi criada para medir a variação apontada nas operações do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia. É, portanto, uma taxa de juros remuneratórios, que visa a premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal.”

• *“Portanto, a sua fixação visa a remuneração do investidor, de uma forma competitiva, e não para ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação.”*

• Nesse sentido, cita o entendimento doutrinário de Maristela Miglioli Sabbag: “Da leitura destas normas infralegais (Circulares Bacen 1.594/90, 2.311/93 e 2.671/96 que regulamentam a forma de cálculo da taxa SELIC) é fácil perceber que a Taxa Selic é resultado das negociações dos títulos públicos e da variação dos seus valores de mercado, que são publicados diariamente. É uma ‘taxa de referência’ (tal como a T.R.)

calculada e divulgada unilateralmente pelo Bacen, que se utiliza, para tanto, da variação do custo do dinheiro e da flutuação desse custo no mercado financeiro.

Reflete, pois, um autêntico pagamento pelo uso de dinheiro alheio, ou seja, um meio de remunerar o capital, característica que lhe confere, à evidência, natureza remuneratória.”

• *“Ademais, deve-se \_ ressaltar que a referida Taxa não foi criada e definida em lei, mas por Resolução do Banco Central do Brasil, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, bem como ao disposto no artigo 161, § 1º, do CTN.”*

• O artigo 161, parágrafo 1º, do CTN dispõe que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados taxa de 1% ao mês (...)”. Como não existe lei ordinária

que tenha criado a Taxa Selic, os juros (se devidos) que deveriam ser aplicados ao presente caso estão limitados a 1% ao mês. Notase que o artigo em questão não veda a utilização de percentual diferente, desde que este seja fixado em lei.

Assim, não existindo previsão legal, deve-se aplicar aos juros de mora a taxa de 1% ao mês.

- Portanto, considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC, não há que se admitir a sua utilização, no presente caso, com a natureza de juros de mora.

31. Ao final, a impugnante requer o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente impugnação, com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral do auto de infração.

32. Posteriormente, em 14/07/2011, a empresa protocolizou expediente, juntado às folhas 231 e 232, o qual a mesma informa que decidiu efetuar o parcelamento de parte dos valores constituídos nos presentes autos, conforme dispõe a Lei nº 11.941/2009.

33. Por intermédio do referido documento o contribuinte requer “de forma irrevogável, a **desistência parcial** da Impugnação apresentada nos autos do presente processo administrativo e renunciar às alegações de direito sobre as quais se funda a referida defesa, especificamente no que tange aos créditos tributários de IRPJ (código 2917) do ano-calendário 2005, no valor de **R\$ 87.517,24** de principal, bem como multa vinculada e juros de mora conforme atesta o anexo "Recibo de Consolidação" (doc. 02)". (grifos no original)

34. A impugnante reitera que “está desistindo de sua defesa apenas quanto aos valores discriminados no anexo supracitado, de modo que persiste na discussão dos valores relativos às multas isoladas nos valores de R\$ 59.477,74 e R\$ 2.130,75, lançadas no percentual de 50% das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL...”.

A impugnação foi julgada procedente em parte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA. O Acórdão nº 06-046.670, ora recorrido, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É oportuno citar a síntese feita pela autoridade julgadora de piso acerca das matérias que foram objeto de desistência parcial da impugnação para inclusão em parcelamento especial:

43. Antes de iniciar o voto propriamente dito, entendo ser importante fazer uma segregação entre os valores que foram incluídos no parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009 e os valores que remanesceram como objeto de impugnação.

| Parcelados                       |                  | Impugnados                                 |                  |
|----------------------------------|------------------|--------------------------------------------|------------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica |                  | Multas/Juros Diversos Independentes (IRPJ) |                  |
| Imposto                          | 87.517,24        | Multa                                      | <u>59.477,74</u> |
| Juros de Mora                    | 33.825,41        | Valor do Crédito Apurado                   | 59.477,74        |
| Multa                            | <u>65.637,93</u> | Multas/Juros Diversos Independentes (CSLL) |                  |
| Valor do Crédito Apurado         | 186.980,58       | Multa                                      | <u>1.065,38</u>  |
|                                  |                  | Valor do Crédito Apurado                   | 1.065,38         |

Portanto, restam controvertidas no presente processo apenas as matérias relativas às multas isoladas de IRPJ e CSLL.

Também insta mencionar que a DRJ/CTA promoveu o ajuste na base de cálculo da multa isolada relativa às estimativas mensais de IRPJ em virtude da comprovação por meio de notas fiscais e DIRF:

71. Diante do exposto voto pelo(a):

- Reconhecimento de parte do IRRF por órgão público, no valor de R\$ 7.609,26, e, assim, reduzir o valor apurado nas estimativas de IRPJ no mesmo valor;
- Cancelamento de parte da Multa Isolada sobre o não recolhimento do IRPJ estimativa, no valor de R\$ 3.804,66, conforme quadro a seguir:

| Multa Isolada (IRPJ Estimativa) |                  |              |                    |
|---------------------------------|------------------|--------------|--------------------|
| PA                              | Auto de Infração | Cancelamento | Valor Remanescente |
| jan/05                          | 2.377,40         | -            | 2.377,40           |
| fev/05                          | 37,50            | 37,50        | -                  |
| mar/05                          | 4.893,49         | 37,51        | 4.855,99           |
| abr/05                          | 7.647,91         | 37,52        | 7.610,40           |
| mai/05                          | 8.203,42         | 37,50        | 8.165,92           |
| jun/05                          | 4.672,45         | 37,50        | 4.634,95           |
| jul/05                          | 8.956,34         | 37,50        | 8.918,84           |
| ago/05                          | 9.940,21         | 27,27        | 9.912,94           |
| set/05                          | 9.223,94         | 27,27        | 9.196,67           |
| out/05                          | 902,27           | 902,27       | -                  |
| nov/05                          | 1.683,97         | 1.683,97     | -                  |
| dez/05                          | 938,85           | 938,85       | -                  |
| TOTAIS                          | 59.477,74        | 3.804,66     | 55.673,08          |

Inconformada com a decisão de primeira instância, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, aduziu as seguintes alegações:

- **Preliminar de nulidade do procedimento em razão da superficialidade da fiscalização e da falta de verificação da verdade material:** neste ponto, a recorrente, forte no princípio da legalidade, refutou o lançamento tributário com base em presunções ou elementos indiciários. Neste sentido, o procedimento fiscal estaria eivado de ilegalidade. Cito suas palavras:

17. Portanto, comete a Fiscalização uma ilegalidade ao exigir da Recorrente tributos e multas sobre um fato jurídico presumido (suposta irregularidades na retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte) e não provado. No caso em tela, para que o auto de infração pudesse subsistir, seria necessário que a Autoridade Fiscal **comprovasse, documentalmente, por meios diretos e não indiretos (presuntivos) a alegada não retenção na fonte do IRPJ e da CSLL.**

[...]

24. Nessas condições, para que o Fisco Federal pudesse lavrar algum auto de infração em face da Recorrente, **deveria**, segundo o que preceituam os princípios da verdade material e da legalidade, **ter comprovado plenamente**, por meios **seguros e irrefutáveis**, a alegada não retenção na fonte do IRPJ e da CSLL.

25. Ora, em se tratando de retenções na fonte, a Fiscalização deveria ter, no mínimo, buscado também nas fontes pagadoras a comprovação da efetiva retenção dos tributos em tela.

26. Além disso, a contabilidade faz prova em favor do contribuinte, sendo que a simples análise da documentação contábil da Recorrente revelaria ao Fisco o descabimento da glosa efetuada, pois todas as retenções foram contabilizadas em seus livros.

27. No entanto, as Autoridades Fiscais preferiram simplesmente presumir a ausência de retenção na fonte do IRPJ e da CSLL e autuar a Recorrente de forma arbitrária.

- **Impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano-calendário:** segundo a contribuinte, os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, no lucro real anual, ocorreram apenas no final do ano-calendário. Desta forma, as estimativas mensais configuram meras antecipações e o tributo devido é aquele apurado ao final do período. Portanto, encerrado o ano-calendário, não há que se falar em imposição de multa isolada por falta de declaração/recolhimento das ditas estimativas, mormente, no caso da CSLL, em que se apurou saldo negativo. Reproduzo excerto que resume a alegação:

41. Observe-se, no entanto, que a sistemática de recolhimento mensal por estimativas não altera a periodicidade do fato gerador do IRPJ e da CSLL, que continua sendo trimestral, ou anual, dependendo da opção do contribuinte. Por isso, os recolhimentos efetuados como estimativas nada mais são do que antecipações do tributo devido ao final do período-base.

[...]

43. Desta maneira, com o encerramento do respectivo ano-base, verifica-se a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, apura-se o *quantum* devido a título do tributo. Isto é, somente com o encerramento do exercício é que se averigua, definitivamente, se o montante pago ao longo do ano, via estimativas, corresponde ao realmente devido.

44. Sendo assim, após o encerramento do período-base, em que o tributo verdadeiramente devido foi apurado, não há que se falar na imposição da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas, prevista no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96 (anteriormente prevista no parágrafo primeiro, inciso IV, do mesmo dispositivo). Esta somente pode ser cominada durante o ano-base analisado. Após o término deste período (em 31 de dezembro de cada ano), eventuais recolhimentos a menor do tributo são puníveis apenas com a imposição de multa de ofício, nunca com multa isolada.

**- Impossibilidade de concomitância de multa isolada sobre estimativas de IRPJ com multa de ofício pelo não recolhimento do imposto:** neste tópico, a recorrente aduziu que a concomitância entre a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas e a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto configuraria *bis in idem*, ou seja uma dupla penalidade pelo mesmo fato.

**- Erro material na eleição da base de cálculo das multas isoladas:** neste ponto, a contribuinte pugnou pela nulidade do lançamento uma vez que as bases de cálculo das multas isoladas deveriam ser o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual e não as estimativas que deixaram de ser declaradas/recolhidas. Trago à colação parte de seu argumento:

56. Ainda que se entenda pela possibilidade de exigência da multa isolada após o término do ano-calendário, bem como de concomitância entre multa isolada e multa de ofício, o que se admite apenas por epítrope, o valor das multas isoladas aplicadas no presente caso está, manifestamente, errado, o que enseja a nulidade do lançamento.

57. Isso porque a Fiscalização houve por bem utilizar como base de cálculo as multas isoladas os valores supostamente não oferecidos à tributação a título de estimativa mensal, incorrendo em flagrante erro material na identificação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência.

58. Isto é, o Fisco apurou diferença de R\$ 118.955,42, de IRPJ, e R\$ 2.130,75, de CSLL, entre o *quantum* de estimativas declaradas e o efetivamente pago. Desse modo, constituiu multa isolada no valor de R\$ 59.477,74 e de R\$ 1.065,38 sobre as diferenças de IRPJ e CSLL, respectivamente.

59. No entanto, a própria Fiscalização, ao recompor as estimativas e proceder ao cálculo dos tributos devidos relativos ao ano-base 2005, apurou saldo negativo de CSLL e R\$ 87.517,24 de IRPJ a pagar. Se a multa em sua modalidade isolada houvesse sido aplicada corretamente, a penalidade lançada pela Autoridade Fiscal teria sido calculada apenas sobre o montante de IRPJ e CSLL apurado como devido após o ajuste anual, isto é, sobre os valores referidos nas linhas anteriores.

Ao final, a recorrente pediu a reforma da decisão de piso para que sejam cancelados os autos de infração.

Era o que havia a relatar.

## Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Inicialmente, vale lembrar que os autos de infração lavrados pela autoridade fiscal abrangiam o lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ relativo ao lucro real anual de 2005, bem como o lançamento de ofício de multas isoladas relativas à falta de recolhimento/declaração de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Todavia, conforme relatado anteriormente, a contribuinte desistiu parcialmente da impugnação para incluir em parcelamento especial o lançamento de ofício do IRPJ devido no ajuste anual acrescido de multa de ofício e juros moratórios. Portanto, os pontos controversos que restaram no presente feito resumem-se às multas isoladas relativas ao não recolhimento/declaração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A autoridade julgadora de piso resumiu a matéria nos seguintes termos:

43. Antes de iniciar o voto propriamente dito, entendo ser importante fazer uma segregação entre os valores que foram incluídos no parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009 e os valores que remanesceram como objeto de impugnação.

| Parcelados                       |                  |
|----------------------------------|------------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica |                  |
| Imposto                          | 87.517,24        |
| Juros de Mora                    | 33.825,41        |
| Multa                            | <u>65.637,93</u> |
| Valor do Crédito Apurado         | 186.980,58       |

| Impugnados                                 |                  |
|--------------------------------------------|------------------|
| Multas/Juros Diversos Independentes (IRPJ) |                  |
| Multa                                      | <u>59.477,74</u> |
| Valor do Crédito Apurado                   | 59.477,74        |
| Multas/Juros Diversos Independentes (CSLL) |                  |
| Multa                                      | <u>1.065,38</u>  |
| Valor do Crédito Apurado                   | 1.065,38         |

Identificada a matéria controversa, passo a apreciar as alegações da contribuinte.

**Preliminar de nulidade do procedimento em razão da superficialidade da fiscalização e da falta de verificação da verdade material.**

Esta alegação foi lançada na impugnação e reiterada no recurso voluntário.

Tenho que a tese da contribuinte não deve ser acolhida.

A comprovação da retenção na fonte de IRPJ e CSLL é ônus do sujeito passivo. Afinal, na apuração do montante a pagar – seja nas estimativas, seja na apuração anual – as retenções na fonte configuram créditos do sujeito passivo a serem subtraídos do tributo devido a fim de apurar o montante a pagar ou o eventual saldo credor (saldo negativo de IRPJ ou CSLL).

Vale destacar que, durante o procedimento fiscal, a contribuinte foi especificamente intimada a comprovar as retenções na fonte de IRPJ e CSLL, como se pode observar no Termo de Intimação DRF/OSA/SEFIS – Malha PJ (fls. 03 do processo em papel). Portanto, não há que se falar em procedimento superficial ou que se tenha descuidado do princípio da verdade material.

No mesmo sentido, incumbe ao sujeito passivo o ônus de apresentar os elementos de prova relativos aos seus créditos conforme inteligência do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

**III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;**

[...]

§ 4º **A prova documental será apresentada na impugnação**, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

[...] - grifei

Também vale a menção ao disposto no artigo 373, II, do Código de Processo Civil, que é aplicável ao Processo Administrativo Fiscal:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

**II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.**

Ora, sendo o tributo retido na fonte um crédito do contribuinte, trata-se de fato modificativo do direito da Fazenda na constituição de ofício dos créditos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL. Portanto, sua prova incumbe ao sujeito passivo.

O ônus de provar a retenção é expresso na Súmula CARF nº 80:

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Vale também mencionar que, no entendimento esposado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a prova da efetiva retenção não está restrita aos Informes de Rendimentos, que, via de regra, são emitidos por terceiros. É o que prevê a Súmula CARF nº 143:

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Assim, a contribuinte poderia ter lançado mão de outros elementos de prova para dar suporte às alegadas retenções na fonte de IRPJ e CSLL.

Destarte, não vislumbro qualquer mácula na ação fiscal que dê azo à declaração de nulidade do procedimento.

Neste ponto, voto por afastar a preliminar de nulidade do processo.

**Impossibilidade de concomitância de multa isolada sobre estimativas de IRPJ com multa de ofício pelo não recolhimento do imposto.**

Passo imediatamente à apreciação da questão posta pela recorrente em relação à concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada.

Essa questão diz respeito exclusivamente ao lançamento de IRPJ. Conforme visto acima, embora o lançamento do IRPJ apurado no ajuste anual tenha sido incluído no parcelamento especial, houve a concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada.

Sobre a matéria, houve muita polêmica até que consolidou-se no CARF o entendimento de que não era devida a dita concomitância. Tal entendimento foi cristalizado na 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.

Contudo, a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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; (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.

Diante do novo texto normativo, a jurisprudência do CARF voltou a oscilar em relação aos períodos posteriores à entrada em vigor da nova norma legal. Assim, tenho que a disposição da Súmula CARF nº 105 deve ser aplicada aos períodos anteriores a 2007. Essa posição pode ser ilustrada pelos dois precedentes abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**Ano - calendário: 2006**

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**Ano - calendário: 2007**

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CONCOMITANTE. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. NOVA REDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balance tes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.489/2007. (grifei)

Na espécie, trata-se do ano-calendário 2005 e, portanto, deve-se aplicar o disposto na Súmula CARF nº 105 e afastar a multa isolada de 50% aplicada sobre as estimativas de IRPJ não declaradas ou recolhidas.

Assim, neste ponto, voto por cancelar o lançamento de multa isolada relativa às estimativas de IRPJ no valor original de R\$ 59.477,74

Passo à apreciação das demais alegações em relação ao lançamento de multa isolada relativa às estimativas de CSLL.

### **Impossibilidade de exigência de multa isolada após o término do ano-calendário.**

Para apreciar as questões postas pela recorrente, é preciso iniciar pelo texto normativo em vigor na época dos fatos jurídicos tributários, ou seja, o artigo 44 da Lei 9.430/96 em vigor em 2005, antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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.

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

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

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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.

[...] – grifei.

Impende lembrar que a multa foi posteriormente reduzida a 50%, conforme aplicada pela fiscalização.

De acordo com dicção do dispositivo citado, a multa isolada é devida *ainda que a contribuinte tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social*. Ora, o próprio texto normativo não deixa margem a dúvida acerca da possibilidade de imposição de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois somente neste momento se pode falar em apuração de base negativa de CSLL.

Esta posição encontra eco na jurisprudência do CARF, conforme ilustra o seguinte precedente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano - calendário: 2008

ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativa de IRPJ dá ensejo à aplicação de multa isolada, ainda que no final do ano base tenha sido apurado prejuízo fiscal ou saldo negativo. (Acórdão CARF nº 1301-004.418, de 10/03/2020)

Neste diapasão, vale destacar a Súmula CARF nº 104, que determina que o lançamento da multa isolada submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir do *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

É oportuno ressaltar que, uma vez que a norma legal autoriza apenas a exigência de multa isolada, é vedado exigir a própria estimativa de IRPJ ou CSLL após o encerramento do ano-calendário. É o que prevê a Súmula CARF nº 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

### **Erro material na eleição da base de cálculo das multas isoladas.**

Retornando ao texto legal, vê-se que o legislador determinou a imposição de multa isolada, mesmo que se tenha apurado base negativa da CSLL. Portanto, logicamente, a base de cálculo da estimativa não poderia ser a contribuição apurada no ajuste anual.

A multa deve ser aplicada ao montante que deixou de ser recolhido tempestivamente, conforme apuração da fiscalização.

Vale lembrar, como dito acima, que não se está aqui a exigir um tributo indevido. O que ocorre é a imposição de multa em razão do comportamento que configura um ilícito administrativo. No antecedente da regra matriz de imposição da multa isolada encontra-se o descumprimento do dever jurídico de recolher a estimativa.

Neste sentido, a multa tem como base de cálculo o montante que deixou de ser recolhido, como preconiza o texto normativo.

O sentido aqui esposado encontra respaldo na jurisprudência do CARF, como se pode observar nos seguintes julgados:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. **A multa isolada incide sobre as estimativas não recolhidas no mês de apuração.** Na determinação das estimativas devidas com base em balancetes de suspensão apontando o resultado acumulado do período em curso, devem ser deduzidos os valores pagos em meses anteriores, bem como as estimativas que, embora não pagas, já se sujeitaram a penalidade isolada. Na apuração da estimativa de IRPJ com base em balancetes de suspensão, a cada mês o cálculo do adicional tem em conta

o limite de isenção mensal, multiplicado pelo número de meses que integram o resultado acumulado. (Acórdão CARF nº 1101-000.934, de 08/08/2013)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. BASE DE CÁLCULO.

**A multa isolada aplicada sobre estimativa mensal não recolhida é calculada sobre o valor da respectiva estimativa de cada mês.** (Acórdão CARF nº 1201-001.879, de 19/09/2017) – grifei.

Assim, neste ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão.**

Voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o lançamento da multa isolada relativa às estimativas de IRPJ, mantendo-se incólume a imposição de multa isolada relativa às estimativas de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira