



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.721148/2019-38
ACÓRDÃO	1102-002.125 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MECQUIM ENGENHARIA AMBIENTAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

DIFERENÇA POR MUDANÇA DE COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. RECEITA JÁ SUBMETIDA AO PERCENTUAL INTEGRAL. EXIGÊNCIA CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A diferença do imposto postergado, prevista nos §§ 4º a 7º do art. 519 do RIR/1999, pressupõe apuração do período pelo percentual reduzido de dezesseis por cento. Apurada a base de cálculo pelo percentual integral de trinta e dois por cento, a exigência adicional da diferença por mudança de coeficiente importa incidência cumulativa sobre a mesma parcela de base presumida, não subsistindo. A receita decorrente de venda de mercadorias sujeita-se ao percentual de presunção de oito por cento previsto no caput do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, incabível a aplicação de percentual diverso.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

ADIÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÃO. REGIME DO LUCRO REAL. PRESSUPOSTOS NÃO DEMONSTRADOS.

A adição prevista no art. 1º, § 9º, da Lei nº 11.051/2004 pressupõe o aproveitamento pretérito de créditos na sistemática do lucro real, a mudança de regime de tributação e a incidência sobre o primeiro período de apuração do novo regime. Não demonstrados esses pressupostos pela autoridade lançadora, a quem incumbe o ônus na forma do art. 142 do CTN e do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, não subsiste a exigência.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO DE FATO NA DECLARAÇÃO. RETIFICAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPROVAÇÃO POR ELEMENTOS AUTÔNOMOS.

A retificação da escrituração apresentada após a ciência do lançamento não produz, por si só, efeito redutor do crédito tributário. Demonstrado o erro de fato por elementos autônomos constantes dos autos, na forma exigida pelo art. 147, § 1º, do CTN, cede o lançamento de ofício apoiado na declaração viciada, sob pena de exigir-se tributo sem correspondência com a hipótese de incidência.

PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA EM FASE RECURSAL. CONTRAPOSIÇÃO A FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. ADMISSIBILIDADE.

Admite-se a juntada de documentos após a impugnação quando destinada a contrapor razões trazidas aos autos com a decisão de primeira instância, nos termos do art. 16, § 4º, alínea c, e § 6º, do Decreto nº 70.235/1972.

RETENÇÃO NA FONTE. ANTECIPAÇÃO. MEIOS DE PROVA.

A comprovação do imposto e da contribuição retidos na fonte, para fins de dedução como antecipação, não se faz exclusivamente pelo comprovante emitido pela fonte pagadora, conforme entendimento sumular de observância obrigatória, admitindo-se outros elementos idôneos, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2015, apurados pelo regime do lucro presumido, com apuração trimestral, acompanhados de multa de ofício de 75% e de juros de mora. As exigências totalizam os valores discriminados na tabela a seguir:

Tributo	Principal (R\$)	Juros de mora (R\$)	Multa de ofício (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	59.916,94	23.751,44	44.937,69	128.606,07
CSLL	22.050,44	8.670,28	16.537,81	47.258,53
Total	81.967,38	32.421,72	61.475,50	175.864,60

A recorrente é sociedade empresária limitada, representada nos autos por seu sócio administrador. As notas fiscais juntadas indicam o exercício da atividade classificada sob o código 07-01, relativa a engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres, com discriminação de assessoria técnica.

O procedimento fiscal teve por objeto a revisão interna das informações tributárias declaradas pelo sujeito passivo, com fundamento no art. 897 do Decreto nº 9.580/2018, e consistiu no cotejo dos dados constantes da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do ano-calendário de 2015 com os débitos de IRPJ e de CSLL confessados em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e em Declarações de Compensação (DCOMP).

Desse cotejo, a fiscalização concluiu que o sujeito passivo não declarou ou declarou a menor, nas declarações que representam confissão de dívida, o valor dos tributos a pagar, bem como não efetuou ou efetuou com inexatidão o respectivo pagamento. A ausência e a insuficiência de recolhimento e de declaração em DCTF ensejaram o lançamento de ofício do tributo devido e não confessado, nos termos do art. 902, inciso IV, e dos arts. 949 e 970 do Decreto nº 9.580/2018.

As infrações foram capituladas como falta ou insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ e de CSLL, com fatos geradores trimestrais ocorridos ao longo do ano-calendário de 2015. Para o IRPJ, o enquadramento legal indicado foi o dos arts. 518, 519 e 841, inciso IV, do RIR/1999 e do art. 3º da Lei nº 9.249/1995.

Para a CSLL, o enquadramento legal indicado foi o do art. 2º da Lei nº 7.689/1988, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990, do art. 2º da Lei nº 9.249/1995, do art. 29 da Lei nº 9.430/1996, do art. 841, inciso IV, do RIR/1999, do art. 22 da Lei nº 10.684/2003, do art. 28 da Lei nº 9.430/1996, com a redação do art. 49 da Lei nº 12.715/2012, e do art. 3º da Lei nº 7.689/1988, com as redações do art. 17 da Lei nº 11.727/2008 e do art. 1º da Lei nº 13.169/2015.

O demonstrativo de apuração do IRPJ registrou que a ECF do período foi transmitida na condição de original, com opção pela tributação com base no lucro presumido, consignando receita bruta sujeita ao percentual de 16% no montante anual de R\$ 6.540,00 e receita bruta sujeita ao percentual de 32% no montante anual de R\$ 816.706,74, dos quais resultou base de cálculo de R\$ 262.392,56.

Sobre essa base, o demonstrativo apurou imposto à alíquota de 15% no valor de R\$ 39.358,88 e adicional de R\$ 2.858,73, acrescidos da rubrica denominada diferença de IRPJ devida pela mudança de coeficiente sobre a receita bruta, no valor anual de R\$ 26.591,57, alcançando imposto a pagar de R\$ 68.809,18. O demonstrativo não contém linha de dedução de imposto retido na fonte. Deduzidos os débitos confessados em DCTF e DCOMP, de R\$ 8.892,24, apurou-se insuficiência de declaração de R\$ 59.916,94.

O demonstrativo de apuração da CSLL consignou receita bruta sujeita ao percentual de 12% no montante anual de R\$ 6.540,00 e receita bruta sujeita ao percentual de 32% no montante anual de R\$ 816.706,74, com base de cálculo de R\$ 262.130,96 e contribuição apurada de R\$ 23.591,79.

A esse valor foi somada a rubrica de adição de créditos de CSLL sobre depreciação utilizados no regime do lucro real, prevista no art. 1º, § 9º, da Lei nº 11.051/2004, no montante anual de R\$ 16.049,77.

O total apurado alcançou R\$ 39.641,56, valor que a linha de contribuição a pagar reproduz sem alteração, não figurando no demonstrativo linha de dedução de contribuição retida na fonte. Deduzidos os débitos confessados de R\$ 17.591,12, resultou insuficiência de declaração de R\$ 22.050,44.

Os demonstrativos de multa e juros aplicaram a penalidade de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e juros de mora à taxa Selic, na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996. Quanto ao vencimento do tributo, indicaram o art. 5º da Lei nº 9.430/1996 para o IRPJ e os arts. 1º, 5º e 28 da mesma Lei para a CSLL.

Quanto ao procedimento de intimação, o auto de infração consignou a advertência para extinção do crédito ou apresentação de impugnação no prazo de trinta dias contados da ciência, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, com a possibilidade de redução das multas nos percentuais do art. 6º da Lei nº 8.218/1991, na redação do art. 28 da Lei nº 11.941/2009.

Previu, ainda, que a ciência se daria por via postal com aviso de recebimento encaminhado ao endereço constante do cadastro da pessoa jurídica, por meio eletrônico ou, frustradas essas modalidades, por edital, na forma do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972. A ciência do acórdão recorrido operou-se por abertura de mensagem na caixa postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), por procurador constituído.

Quanto aos elementos probatórios colhidos na fase de instrução, a Norma de Execução Conjunta COFIS/CORAT nº 7/2021, assim como a sua antecessora nº 5/2019, determina que os processos de malha fiscal com lançamento impugnado sejam encaminhados à equipe de fiscalização da região fiscal para análise da matéria de fato e dos documentos apresentados.

Em razão do alegado equívoco na geração da escrituração, foi instaurada diligência para acesso à Escrituração Contábil Digital (ECD) da empresa, cujo resultado consta de despacho da unidade de fiscalização. Nele se registra que a impugnante requereu fossem considerados apenas os valores informados em DCTF e na escrituração retificadora.

O despacho reproduz balancete relativo ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015, no qual constam a conta de receita bruta no valor de R\$ 823.246,74, desdobrada em receita de serviços de R\$ 816.706,74 e vendas de mercadorias de R\$ 6.540,00, a conta de provisão para o IRPJ no valor de R\$ 68.809,18 e a conta de provisão para a CSLL no valor de R\$ 39.641,56.

Do exame dessas informações, o despacho concluiu que o lançamento está de acordo com a escrituração contábil da empresa, não merecendo qualquer correção, e que não há fundamento nos argumentos de fato apresentados na impugnação, devendo ser integralmente mantidos os tributos lançados.

Na impugnação, a atuada sustentou que apresentou a ECF e as respectivas DCTF dentro dos prazos regulamentares, com as informações necessárias em cada declaração, e que, por erro de digitação, valores equivocados foram inseridos nos lançamentos da ECF, o que ocasionou divergências nas informações prestadas.

Em preliminar, alegou não ter recebido aviso de malha fiscal para correção da ECF antes do auto de infração, razão pela qual a retificação da escrituração somente foi apresentada após o recebimento do lançamento. No mérito, afirmou que, com a retificação da ECF, os valores de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2015 ficariam idênticos aos declarados em DCTF, requerendo o cancelamento dos valores apurados.

Cientificada do despacho proferido na diligência, a atuada apresentou nova manifestação, na qual sustentou que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário de 2015 era regida pelos arts. 518, 519 e 521 do RIR/1999, pelo art. 36 da IN SRF nº 93, pelo art. 21 da IN SRF nº 243 e pelo art. 55 da IN RFB nº 1.022.

Aduziu que a fiscalização, ao analisar a impugnação, considerou a ECD que contém erro de fato nas provisões de IRPJ e de CSLL, embora as receitas estivessem corretas, e que, sendo

a receita a base para a determinação dos valores a recolher, não haveria embasamento legal para tomar informações com erro de fato nas provisões como valores devidos.

Acrescentou que o despacho não considerou as retenções realizadas pelos tomadores dos serviços, no valor de R\$ 10.787,02 a título de IRPJ e de R\$ 6.000,68 a título de CSLL. Concordou, por fim, com a existência de diferença a recolher de IRPJ no valor de R\$ 21.788,18, conforme cálculo demonstrado em planilha anexa, requerendo a alteração do auto de infração e o reconhecimento da improcedência parcial da autuação.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário em litígio. O Acórdão proferido recebeu a ementar transcrita a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2016

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ESCRITURAÇÃO.

É válido o lançamento de ofício realizado com base na escrituração do contribuinte quando ele alega erros na apuração dos tributos, mas não cuida de retificá-la e/ou comprovar documentalmente os vícios alegados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O voto condutor registrou que o contribuinte apresentou ECF com opção pelo lucro presumido, que houve informação de débitos de IRPJ e de CSLL a menor em DCTF em todos os trimestres do período, bem como pagamentos parciais, e que o lançamento foi realizado com base em escrituração apresentada pelo próprio contribuinte, no bojo da qual ele mesmo apurou os tributos devidos.

Assentou que, uma vez apurado que a escrituração e a apuração dos tributos contivessem incorreções, caberia ao interessado não apenas promover todas as retificações necessárias, mas também comprovar documentalmente a necessidade de revisão, invocando o art. 147, § 1º, do CTN, segundo o qual a retificação da declaração por iniciativa do declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, somente é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

Consignou que nenhum cálculo ou demonstrativo a respeito dos alegados erros nas provisões constantes da ECD foi acostado aos autos e que, assim como o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 impõe ao fisco o dever de provar a ocorrência do ilícito fiscal, o art. 16, inciso III, do mesmo diploma atribui ao sujeito passivo o ônus de provar o que alega, sob pena de sujeitar-se à infração apurada no lançamento.

Quanto às retenções na fonte, ponderou que o lançamento se apoiou na escrituração apresentada pelo próprio contribuinte, que teria apurado os tributos devidos sem considerar eventuais retenções sofridas, e que, para prova das retenções, foram juntadas apenas algumas notas fiscais, elementos que não seriam aptos, isoladamente, a comprovar a efetiva ocorrência da retenção.

Registrou que as notas fiscais comprovam tão somente o destaque, e não a efetiva retenção dos tributos, sendo necessário, no mínimo, acrescentar os comprovantes bancários do recebimento dos valores líquidos, já descontadas as retenções. Em abono, transcreveu acórdãos deste Conselho a respeito do ônus e dos meios de prova da retenção na fonte para fins de dedução e compensação.

Invocou, ainda, o art. 943, § 2º, do RIR/1999, segundo o qual o imposto retido na fonte somente poderá ser compensado se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, para concluir que a interessada, além de não promover oportunamente a retificação de sua escrituração, deixou de anexar documentos comprobatórios válidos de que tenha sofrido as alegadas retenções e de que estas se refiram aos rendimentos tributáveis declarados na ECF.

No Recurso Voluntário, a recorrente reiterou as razões da impugnação e apresentou acréscimos dirigidos aos fundamentos da decisão recorrida e à composição dos demonstrativos de apuração. Sustentou que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a receita bruta da empresa, invocando o art. 15, § 1º, da Lei nº 9.249/1995 e transcrevendo o art. 33 da IN RFB nº 1.700, com os percentuais de presunção ali fixados.

A partir dessa premissa, apresentou demonstrativo de cálculo mês a mês do ano-calendário, elaborado com base nas receitas brutas auferidas e informadas nas escriturações obrigatórias, no qual aplicou o percentual de 32% sobre a receita de serviços em todos os trimestres e o percentual de 8% sobre as vendas de mercadorias nos trimestres em que houve receita dessa natureza, apurando saldos a pagar de R\$ 5.755,82, R\$ 7.355,03, R\$ 5.261,31 e R\$ 4.035,39, já deduzidas as retenções e os débitos confessados em DCTF.

Sustentou que o demonstrativo de apuração do IRPJ considerou diferença de imposto devida pela mudança de coeficiente sobre a receita bruta sem fundamentação legal, uma vez que as receitas e os percentuais de presunção estariam de acordo com a legislação pertinente, razão pela qual requereu a exclusão da parcela de R\$ 26.591,57.

Sustentou, quanto à CSLL, que o demonstrativo de apuração não considerou a ECF retificadora, na qual foram excluídas as informações relativas à adição de créditos de CSLL sobre depreciação utilizados no regime do lucro real, de que trata o art. 1º, § 9º, da Lei nº 11.051/2004, uma vez que a contribuinte nunca teve opção pelo regime do lucro real, requerendo a exclusão da parcela de R\$ 16.049,77.

A escrituração juntada com o recurso é identificada, em seu recibo de entrega, como retificadora, relativa ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015, transmitida via internet após

a ciência do auto de infração e assinada por contador e procurador, com número de recibo e identificação do arquivo por hash.

Nela, os registros de apuração do IRPJ consignam receita bruta sujeita aos percentuais de 8% e de 16%, valor zero na rubrica de diferença por mudança de coeficiente e imposto de renda retido na fonte que soma R\$ 10.787,02 no ano.

Nos registros de apuração da CSLL, a mesma escrituração consigna valor zero na rubrica de adição de créditos de CSLL sobre depreciação e contribuição retida na fonte por pessoas jurídicas de direito privado que soma R\$ 6.000,68 no ano.

Aduziu que houve retenções de IRPJ e de CSLL na emissão das notas fiscais e no respectivo recebimento, devidamente informadas na ECD da autuada e também informadas pelos tomadores de serviços em suas Declarações do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), e que tais valores não foram considerados nos demonstrativos, compondo o montante exigido no auto de infração.

Invocou o art. 7º da IN SRF nº 459, segundo o qual os valores retidos são considerados antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção e podem ser deduzidos das contribuições devidas de mesma espécie, e afirmou que os valores das retenções foram informados na ECF original, sem sofrer alteração na ECF retificadora.

Para comprovação, juntou cópia da escrituração, planilha demonstrando as datas dos efetivos recebimentos por meio de transferências bancárias identificadas, com totais de retenção de IRPJ e CSLL, extratos bancários do período, notas fiscais de serviços do ano-calendário e relações de retenções.

A primeira relação de retenções, extraída por fonte pagadora, discrimina os rendimentos sob os códigos 1708, relativo a serviços prestados por pessoa jurídica, e 5952, relativo à retenção conjunta de CSLL, COFINS e PIS, apresentando subtotais de retenção.

A segunda relação corresponde a relatório de fontes pagadoras extraído do atendimento virtual da Receita Federal, relativo às informações apresentadas em DIRF do ano-calendário de 2015, no qual constam rendimentos tributáveis e imposto retido, com identificação individualizada das fontes pagadoras e das datas de entrega das respectivas declarações.

Esclareceu que os valores recebidos por meio de boletos bancários emitidos pela própria empresa não estão demonstrados na planilha, mas constam dos extratos bancários juntados.

Requeru a exclusão das parcelas de R\$ 26.591,57 e de R\$ 16.049,77, a consideração, como antecipação, do IRRF de R\$ 10.787,02 e da CSLL retida na fonte de R\$ 6.000,68, e a retificação do valor do débito fiscal reclamado.

Recebido o recurso, a unidade preparadora registrou, em despacho, tratar-se de recurso parcial e promoveu a transferência, para processo vinculado, dos valores incontroversos

de IRPJ assumidos pela interessada, correspondentes a principal de R\$ 5.755,82, R\$ 7.355,03, R\$ 5.261,31 e R\$ 4.035,39, totalizando R\$ 22.407,55, com multas de ofício que somam R\$ 16.805,65.

Em razão dessa segregação, permanecem neste processo, com exigibilidade suspensa até o julgamento do recurso voluntário, saldos de IRPJ de R\$ 9.358,97, R\$ 11.066,72, R\$ 9.235,36 e R\$ 7.848,34, totalizando R\$ 37.509,39, além da integralidade do crédito de CSLL, no valor de R\$ 22.050,44.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

Sobre a admissibilidade da prova documental acostada ao recurso, observo que a decisão recorrida rejeitou a alegação de retenções na fonte por reputar insuficientes as notas fiscais isoladamente consideradas, consignando ser necessário, no mínimo, acrescentar os comprovantes bancários do recebimento dos valores líquidos.

Foi apenas com o acórdão recorrido que a exigência probatória se especificou nesses termos, de modo que os documentos ora juntados, extratos bancários, planilha de conciliação de recebimentos e relações de retenções, destinam-se precisamente a contrapor razões posteriormente trazidas aos autos, hipótese do art. 16, § 4º, alínea c, do Decreto nº 70.235/1972.

Acresce que o § 6º do mesmo artigo determina que os documentos apresentados após proferida a decisão permaneçam nos autos para apreciação pela autoridade julgadora de segunda instância. A solicitação de juntada foi integralmente aceita pela unidade preparadora, sem rejeição de qualquer peça. Conheço, assim, da documentação juntada.

Mérito

Delimita-se, inicialmente, o objeto do litígio. A recorrente insurgiu-se apenas contra parcelas determinadas do crédito tributário, tendo assumido diferenças de IRPJ que a unidade preparadora, reconhecendo o caráter parcial do recurso, transferiu para processo vinculado. Permanecem sob apreciação deste colegiado os saldos de IRPJ que totalizam R\$ 37.509,39 e a integralidade do crédito de CSLL, no montante de R\$ 22.050,44, acrescidos dos consectários legais.

Assento, como premissa comum às matérias devolvidas, o alcance do fundamento adotado pela instância a quo, que se apoiou na extemporaneidade da escrituração retificadora, transmitida após a ciência do auto de infração, à luz do art. 147, § 1º, do CTN.

O fundamento é correto em sua premissa, pois a retificadora não produz, por si só, efeito redutor do crédito regularmente constituído, e a recorrente não obteria o cancelamento das exigências pela simples substituição da declaração após a autuação.

As razões recursais, contudo, não se sustentam na retificadora, e sim na demonstração do erro por elementos autônomos constantes dos autos, precisamente o requisito que o art. 147, § 1º, do CTN estabelece.

O lançamento de ofício apoiado em declaração do sujeito passivo há de ceder quando demonstrado que a declaração continha erro de fato, sob pena de exigir-se tributo sem correspondência com a hipótese de incidência, o que se passa a examinar em relação à consistência do demonstrativo de apuração, aos pressupostos da adição de créditos e à prova das retenções.

Da diferença de IRPJ devida pela mudança de coeficiente sobre a receita bruta

Sustenta a recorrente que o demonstrativo de apuração considerou parcela de R\$ 26.591,57 a título de diferença de imposto devida pela mudança de coeficiente sobre a receita bruta sem fundamentação legal, uma vez que as receitas e os percentuais de presunção estariam conformes à legislação de regência.

A rubrica impugnada possui hipótese normativa determinada. O art. 519, § 4º, do RIR/1999, com matriz no art. 40 da Lei nº 9.250/1995, faculta às pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual não exceda cento e vinte mil reais, a apuração da base de cálculo mediante o percentual reduzido de dezesseis por cento.

Ultrapassado esse limite no curso do ano-calendário, os §§ 6º e 7º do mesmo dispositivo sujeitam a pessoa jurídica ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido. É precisamente esse o conteúdo da linha do registro P300 da escrituração reproduzida no demonstrativo de apuração.

A exigência pressupõe, por definição, que o imposto do período tenha sido apurado mediante o percentual reduzido, gerando postergação a ser complementada. Não é o que se verifica no demonstrativo do auto de infração, cuja base de cálculo de R\$ 262.392,56 já resulta da aplicação do percentual integral de trinta e dois por cento sobre a totalidade da receita de serviços de R\$ 816.706,74.

Sobre essa base já majorada foram calculados o imposto à alíquota de quinze por cento, no valor de R\$ 39.358,88, e o adicional de R\$ 2.858,73. A soma, a esses montantes, da parcela de R\$ 26.591,57 conduz a resultado que não encontra respaldo na sistemática dos §§ 4º a 7º do art. 519 do RIR/1999, por importar exigência cumulativa sobre a mesma parcela de base presumida.

Anoto, ademais, que os elementos dos autos apontam que a recorrente sequer poderia ter validamente utilizado o percentual reduzido no ano-calendário de 2015, dado que sua receita bruta anual superou em muito o limite legal de cento e vinte mil reais. Tal circunstância apenas reforça que a exigência juridicamente cabível é o imposto calculado sobre a base apurada a trinta e dois por cento, já integralmente contemplada nas demais linhas do demonstrativo.

Registro que não identifico nos autos qualquer demonstração da origem aritmética do valor de R\$ 26.591,57, que não corresponde à aplicação de percentual complementar sobre a receita de serviços de nenhum dos trimestres. Os anexos indicam simples reprodução do campo declarado na escrituração original, sem verificação de sua consistência material.

O despacho proferido em diligência concluiu pela manutenção do lançamento ao fundamento de que a provisão contábil para IRPJ registrada na Escrituração Contábil Digital, no valor de R\$ 68.809,18, coincide com o montante apurado. A coincidência é real, mas não altera a solução.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova dos fatos nela registrados, na forma do art. 923 do RIR/1999, mas essa força probante alcança o registro contábil, não a correção da subsunção normativa que lhe deu causa. A provisão constitui estimativa contábil do passivo tributário e reflete, no caso, a mesma apuração cuja consistência ora se examina.

A obrigação tributária decorre da lei aplicada ao fato gerador efetivamente ocorrido, e a receita bruta do período, incontroversa e convergente entre a escrituração contábil, a escrituração fiscal e as notas fiscais emitidas, não comporta a exigência adicional. A solução que parece mais adequada é o cancelamento da parcela.

Consequência necessária do acolhimento, e compreendida no pedido de retificação do valor do débito reclamado, é o recálculo do imposto sobre a receita de vendas de mercadorias. O demonstrativo do auto aplicou a essa receita o percentual de dezesseis por cento, quando o caput do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 fixa o percentual de oito por cento para a venda de mercadorias.

O demonstrativo apresentado no recurso aplica corretamente esse percentual, do que resulta diferença de R\$ 130,80, computados os reflexos no adicional, montante que integra o saldo remanescente e deve igualmente ser excluído.

Anoto que a IN RFB nº 1.700/2017, transcrita no recurso a propósito dos percentuais de presunção, é posterior aos fatos geradores, razão pela qual a matéria foi examinada à luz do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 e do art. 519 do RIR/1999, normas vigentes no ano-calendário de 2015.

Da adição de créditos de CSLL sobre depreciação utilizados no regime do lucro real

Alega a recorrente que a rubrica de R\$ 16.049,77, lançada com fundamento no art. 1º, § 9º, da Lei nº 11.051/2004, foi excluída na escrituração retificadora e não lhe é aplicável, porquanto jamais teve opção pelo regime do lucro real.

O art. 1º da Lei nº 11.051/2004, na redação vigente à época dos fatos geradores, institui benefício restrito às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, consistente em crédito de vinte e cinco por cento sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados em regulamento, adquiridos em janela temporal determinada e empregados em processo industrial do adquirente.

O § 9º do mesmo artigo, fundamento expresso do lançamento, determina que a pessoa jurídica que deixar de ser tributada com base no lucro real adicione os créditos anteriormente aproveitados à CSLL devida relativa ao primeiro período de apuração do novo regime de tributação adotado.

A subsunção a essa hipótese exige a demonstração cumulativa de três pressupostos de fato, o aproveitamento pretérito de créditos na sistemática do lucro real, a mudança de regime de tributação e a circunstância de ser o período autuado o primeiro do novo regime. Nenhum deles foi demonstrado nos autos.

Não há, no auto de infração, no despacho de diligência ou na decisão recorrida, indicação de qualquer período de apuração em que a recorrente tenha sido tributada pelo lucro real, tampouco identificação dos créditos supostamente aproveitados ou dos bens que os teriam originado. O lançamento limitou-se a reproduzir o campo constante da escrituração fiscal.

Registro, ainda, que a distribuição da adição pelos quatro trimestres do ano-calendário não se compatibiliza com a literalidade do § 9º, que concentra o ajuste no primeiro período de apuração do novo regime. Essa incompatibilidade é indicativa de erro no preenchimento da declaração, e não de ocorrência do suporte fático da norma.

O ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável incumbe à autoridade lançadora, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972. Ausente essa demonstração, e sendo a hipótese normativa incompatível com o perfil de atividade documentado nos autos, os elementos sugerem o cancelamento integral da parcela.

Das retenções de IRPJ e de CSLL na fonte

Pleiteia a recorrente o reconhecimento, como antecipação, do imposto de renda retido na fonte no montante de R\$ 10.787,02 e da CSLL retida no montante de R\$ 6.000,68, alegando que tais valores foram informados na escrituração e nas declarações dos tomadores de serviços e não foram considerados nos demonstrativos de apuração.

Quanto ao direito material, não há controvérsia. O art. 837 do RIR/1999 determina que, no cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de

diferença, seja abatida do total apurado a importância descontada nas fontes, correspondente a imposto retido como antecipação sobre rendimentos incluídos na declaração.

Quanto à contribuição, o art. 7º, caput e § 1º, da IN SRF nº 459/2004 qualifica expressamente os valores retidos como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, autorizando sua dedução das contribuições devidas de mesma espécie relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção. A controvérsia é, portanto, exclusivamente probatória.

A decisão recorrida invocou o art. 943, § 2º, do RIR/1999 para exigir comprovante de retenção emitido em nome do beneficiário pela fonte pagadora. Ocorre que a Súmula CARF nº 143, de observância vinculante, assenta que a prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário não se faz exclusivamente por meio daquele documento.

Por sua vez, a Súmula CARF nº 80 estabelece que, na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

O segundo requisito está satisfeito de plano. A receita de serviços de R\$ 816.706,74, sobre a qual incidiram as retenções, integrou a base de cálculo presumida tanto na apuração declarada quanto no próprio lançamento, sendo dado incontroverso nos autos.

A verificação aritmética confirma a coerência. O imposto pleiteado, à alíquota de um e meio por cento, corresponde a base aproximada de R\$ 719.134,67, e a contribuição retida, à alíquota de um por cento, a base aproximada de R\$ 600.068,00, ambas inferiores à receita integralmente oferecida à tributação, o que é compatível com a dispensa de retenção em pagamentos de pequeno valor.

Quanto ao primeiro requisito, o conjunto probatório submetido a este colegiado difere qualitativamente daquele examinado na instância a quo. Foram acostados extratos bancários de todo o ano-calendário, planilha de conciliação vinculando notas fiscais, retenções e créditos líquidos identificados, notas fiscais com destaque das retenções e duas relações de retenções por fonte pagadora.

A primeira dessas relações discrimina os rendimentos sob os códigos 1708 e 5952, apresentando subtotais de R\$ 10.787,02 e R\$ 6.000,68, exatamente coincidentes com os valores pleiteados. A segunda, extraída do atendimento virtual da Receita Federal, registra retenções de imposto de renda informadas em declarações dos tomadores no montante de R\$ 34.675,39, muito superior ao pedido.

Apresento, por amostragem, o cotejo entre a planilha de conciliação de folhas 753 a 754, as notas fiscais e os extratos bancários juntados, do qual resulta o quadro a seguir:

Nota fiscal	Tomador	Valor bruto (R\$)	IRPJ retido (R\$)	CSLL retida (R\$)	Líquido (R\$)	Crédito em conta	Localização nos autos
1662	Mondelez	19.000,00	285,00	190,00	17.831,50	03/02/2015	NF fl. 75, extrato

Nota fiscal	Tomador	Valor bruto (R\$)	IRPJ retido (R\$)	CSLL retida (R\$)	Líquido (R\$)	Crédito em conta	Localização nos autos
							fl. 759
1772	WHB	10.097,79	151,46	100,97	9.476,80	17/03/2015	NF fl. 185, extrato fl. 767
1824	WHB	10.456,36	156,84	104,56	9.813,31	09/04/2015	NF fl. 237, extrato fl. 772
2064	Mondelez	19.000,00	285,00	190,00	17.831,50	02/09/2015	NF fl. 477, extrato fl. 799
2254	Mondelez	35.000,00	525,00	350,00	32.847,50	05/01/2016	NF fl. 667, extrato fl. 818

Em todas as amostras examinadas, o valor líquido apurado no documento fiscal, após deduzidas as retenções nele destacadas, encontra correspondência no extrato bancário da recorrente, ora mediante crédito individualizado de idêntico valor, como nas notas emitidas contra a WHB, ora compondo, com outras notas do mesmo tomador, o montante creditado na mesma data, como nas notas emitidas contra a Mondelez.

Essa correspondência indica que a retenção não se limitou ao destaque no documento fiscal, tendo efetivamente reduzido o valor pago à recorrente, que é justamente o elemento cuja ausência a decisão recorrida apontou. A conferência aritmética da integralidade dos valores, contra os documentos e as informações de DIRF disponíveis nos sistemas da administração, compete à unidade de origem na liquidação do julgado.

A informação prestada pelas fontes pagadoras em declaração própria constitui elemento pelo qual a própria administração tributária confirma retenções, tendo sido esse o critério adotado nos precedentes que, entre os transcritos na decisão recorrida, examinaram retenções sofridas por pessoa jurídica.

Anoto que o Acórdão nº 1002-001.152, invocado pela decisão recorrida, negou provimento precisamente porque o contribuinte apresentara tão somente notas fiscais, indicando o voto condutor que comprovantes de pagamento, extratos bancários e registros contábeis seriam meios idôneos não produzidos naquele feito. Tais elementos foram, aqui, efetivamente acostados.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 1003-001.152, também transcrito na decisão recorrida, reconheceu faturas, boletos, extratos bancários e planilha de conciliação como aptos a comprovar as retenções alegadas, afastando o óbice formal à análise da documentação.

Acolhidas as razões recursais quanto às três parcelas controvertidas, ficam igualmente canceladas as multas de ofício e os juros de mora sobre elas incidentes, por força da relação de acessoriedade, permanecendo hígida a exigência incontroversa transferida ao processo vinculado.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe integral provimento, com a conferência aritmética dos valores das retenções pela unidade de origem na liquidação do julgado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho