



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15983.720504/2011-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.524 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CROPVALLEY AGROPECUÁRIA E COMERCIAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Exercício: 2019

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. DEVER DE COLABORAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.

O princípio da *verdade material* determina que a Autoridade busque as provas para o deslinde dos casos, sendo que os Contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos prevaleça, de sorte que, a rigor, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

O ônus da prova afeta tanto o Fisco como, também, o sujeito passivo, de modo que não cabe a qualquer das partes manter-se passiva e, assim, apenas alegar a veracidade dos fatos que lhes favoreçam sem, contudo, colacionar, aos autos, as provas que corroboram a verdade dos respectivos fatos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSÁRIO.

Indefere-se o pedido de diligência e/ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que a Recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Exercício: 2019

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. AUTORIZAÇÃO LEGAL. PENALIDADES AUTÔNOMAS E INDEPENDENTES.

A legislação de regência autoriza aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas, e as Conselheiras Miriam Costa Faccin (relatora), e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento parcial para afastar tão somente a multa exigida isoladamente. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva. Manifestou interesse de elaborar declaração de voto o Conselheiro Sérgio Magalhães Lima. Entretanto, dentro do prazo regimental, o Conselheiro declinou da intenção de apresentá-la, que deve ser considerada como não formulada, nos termos do § 7º, do artigo 114, da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF).

Assinado Digitalmente

**Miriam Costa Faccin** – Relatora

Assinado Digitalmente

**Marcelo Izaguirre da Silva** – Redator Designado

Assinado Digitalmente

**Sérgio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Júnior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (e-fls. 03/09) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (e-fls. 10/16), relativos ao período de 2008 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 285.391,02, os quais, abrangem a cobrança dos respectivos tributos (principal), a incidência de juros de mora e as multas, a seguir discriminados:

<b>IRPJ</b>	
IMPOSTO	104.434,15
JUROS DE MORA (Calculados até 31/10/2011)	28.291,21
MULTA PROPORCIONAL	78.325,61
MULTA ISOLADA	22.891,47
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>233.942,44</b>
<b>CSLL</b>	
CONTRIBUIÇÃO	22.385,70
JUROS DE MORA (Calculados até 31/10/2011)	6.064,28
MULTA PROPORCIONAL	16.789,27
MULTA ISOLADA	6.209,33
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>51.448,58</b>

2. Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” que compõem os respectivos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal apurou as infrações descritas abaixo:

**IRPJ:**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto n' 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

**001 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARACAO**

Insuficiência de recolhimento ou de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo a este Auto de Infração e dele fazendo parte integrante.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Valor Tributável ou Imposto</b>	<b>Multa (%)</b>
31/12/2008	R\$ 104.434,15	75,00 1

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 841, incisos III e IV, do RIR/99.

#### 002 - MULTAS ISOLADAS

##### FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Multa apurada em decorrência da falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo a este Auto de Infração e dele fazendo parte integrante.

<b>Data</b>	<b>Valor Multa Isolada</b>
31/03/2008	R\$ 2.845,81
30/04/2008	R\$ 2.779,59
31/05/2008	R\$ 2.873,35
30/06/2008	R\$ 2.043,86
31/07/2008	R\$ 1.869,96
31/08/2008	R\$ 2.239,07
30/09/2008	R\$ 3.985,24
31/10/2008	R\$ 2.339,86
30/11/2008	R\$ 2.031,99
31/12/2008	R\$ 382,74

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1', inciso IV, da Lei n° 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007 e alterações posteriores.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

#### **CSLL:**

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

#### 001 - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

##### INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Insuficiência de recolhimento ou de declaração da contribuição social devida, apurado pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF e

os recolhimentos efetuados, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo a este Auto de Infração e dele fazendo parte integrante.

<b>Fato Gerador</b>	<b>Val. Tributável ou Contribuição</b>	<b>Multa (%)</b>
Ocorrência		
31/12/2008		
12/2008	R\$ 22.385,70	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL Art. 841, incisos III e IV, do RIR/99.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Multa apurada em decorrência da falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balances de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal anexo a este Auto de Infração e dele fazendo parte integrante.

<b>Data</b>	<b>Valor Multa Isolada</b>
31/03/2008	R\$ 2.076,74
30/04/2008	R\$ 2.040,98
31/05/2008	R\$ 2.091,61

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e alterações posteriores.

No que se refere à atualização monetária e às penalidades aplicáveis, os enquadramentos legais correspondentes constam dos respectivos demonstrativos de cálculo.

Fazem parte do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

3. De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal” (e-fls. 17/19), a Contribuinte foi selecionada para verificação da “Malha/Fazenda 09”, por insuficiência de declaração/pagamento de IRPJ e CSLL, conforme se observa dos trechos abaixo reproduzidos:

“A empresa é basicamente uma empresa comercial, que também pode fazer representação, armazenagem e prestar serviços de assistência técnica todos ligados a área agropecuária.

Ao analisar o CD fornecido através do sistema contábil da Receita Federal do Brasil, levantou-se os registros contábeis e fez-se o cruzamento com os valores declarados na DIRPJ, na DCTFs, e os registros de pagamentos (sistema SINAL), de onde observamos o seguinte:

1) A empresa não teve valores de faturamento registrados na contabilidade e/ou declarados em janeiro e fevereiro, questionada a respeito nos foi dito que a atividade agropecuária é sazonal e não tem movimento nos referidos meses.

2) A empresa optou pelo lucro real anual com pagamentos mensais por estimativa do IRPJ e CSLL devidos.

3) Levantando-se as receitas brutas mensais, acrescidas de outras receitas e calculando-se as bases de cálculo mensais para pagamento do imposto de renda e da contribuição social mensal por estimativa versus os valores de base de cálculo declarados na DIRPJ, apuramos diferenças para os meses de março, abril, maio e junho, tanto para o imposto de renda como para a contribuição social estimadas. Com relação aos meses de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, não houve diferenças no levantamento das mencionadas bases de cálculo. Deste modo, foram utilizados os valores registrados na escrita fiscal, pois a DIRPJ, contém erros ao expressar o movimento da empresa.

4) Na sequência calculamos os valores que seriam devidos de IR e CS estimados e checamos se foram declarados em DCTF e ou pagos. Nos meses que foram apuradas diferenças, calculamos a multa isolada pelo não pagamento do valor correto do imposto devido a título de estimativa mensal.

A tabela resumo dos valores obtidos para o imposto de renda (valores em reais):

2008	Rec. bruta	B.Cálc IR estimada	BC IR estimada	IRPJ estimativa	IR estimado	Multa Isolada
mês	base contábil	usada na DIRPJ	cálculada	mensal calculada	DCTF/pago	50%
MAR	384.581,32	4.038,20	30.766,51	5.691,63	0,00	2.845,81
ABR	377.959,46	5.446,55	30.236,76	5.559,19	0,00	2.779,59
MAI	387.334,55	4.327,90	30.986,76	5.746,69	0,00	2.873,35
JUN	304.385,69	3.539,09	24.350,86	4.087,71	0,00	2.043,86
JUL	286.995,72	22.959,65	22.959,66	3.739,91	0,00	1.869,96
AGO	323.907,08	25.912,56	25.912,57	4.478,14	0,00	2.239,07
SET	448.524,16	35.881,93	35.881,93	6.970,48	0,00	3.485,24
OUT	333.986,33	67.278,50	26.718,91	4.679,73	0,00	2.339,86
NOV	303.198,80	24.255,08	24.255,90	4.063,98	0,00	2.031,99
DEZ	345.684,40	27.654,73	27.654,75	4.913,69	4.148,21	382,74

A tabela resumo dos valores obtidos para a contribuição social (valores em reais):

2008	Rec. bruta+acres	BC CSLL estimada	BC CSLL estimada	CSLL estimativa	IR estimado	Multa Isolada
mês	base contábil	usada na DIRPJ	cálculada	mensal calculada	DCTF/pago	50%
MAR	384.581,32	17.757,30	46.149,76	4.153,48	0,00	2.076,74
ABR	377.959,46	6.819,82	45.355,14	4.081,96	0,00	2.040,98
MAI	387.334,55	6.491,85	46.480,15	4.183,21	0,00	2.091,61
JUN	304.385,69	5.308,63	36.526,28	3.287,37	3.287,36	0,00
JUL	286.995,72	34.439,49	34.439,49	3.099,55	3.099,55	0,00
AGO	323.907,08	38.868,85	38.868,85	3.498,20	3.498,19	0,00
SET	448.524,16	53.822,90	53.822,90	4.844,06	4.844,06	0,00
OUT	333.986,33	40.078,36	40.078,36	3.607,05	3.606,86	0,10
NOV	303.198,80	36.383,86	36.383,86	3.274,55	3.274,54	0,00
DEZ	345.684,40	41.482,13	41.482,13	3.733,39	3.733,39	0,00

4. A Contribuinte foi cientificada do lançamento e apresentou Impugnação (e-fls. 94/221), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) os Autos de Infração foram lavrados a partir de dados e informações que não traduzem a realidade das operações;

- (ii) os livros fiscais da Impugnante do período autuado foram extraviados, o que implicou a transmissão de declarações ao Fisco Federal e o registro da escrituração contábil com diversas inconsistências;
- (iii) a fim de cumprir com as obrigações acessórias que lhe competiam no período em análise, com a entrega das declarações relativas à apuração e recolhimento dos tributos federais, a Impugnante foi compelida a refazer, às pressas, toda a sua escrituração contábil;
- (iv) o trabalho de reconstituição da escrita fiscal foi dificultado pela troca dos profissionais de contabilidade. O escritório de contabilidade contratado pela Impugnante para regularizar seus registros e informações não foi o responsável pelo registro contábil original das operações;
- (v) os registros contábeis realizados, em razão de toda a problemática já exposta, continham diversos equívocos, como, por exemplo, a ausência de escrituração de faturamento nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, não obstante a existência de diversas notas fiscais emitidas no período;
- (vi) as declarações apresentadas não foram integralmente fiéis às operações praticadas pela Impugnante, tampouco o foram os arquivos magnéticos entregues à D. Fiscalização;
- (vii) se o Sr. Agente Fiscal atuante tivesse diligenciado no sentido de analisar a origem de todas as receitas e despesas não teria constituído os créditos tributários impugnados;
- (viii) nulidade dos Autos de Infração por violação ao princípio da verdade material durante o procedimento de fiscalização;
- (ix) o princípio da legalidade obriga a Administração Pública a verificar e exigir o cumprimento das obrigações tributárias, impõe, de outro lado, a adequada investigação dos fatos que efetivamente ocorreram no mundo concreto para a correta aplicação da norma tributária;
- (x) o Sr. Agente Fiscal atuante deixou de adotar as providências administrativas necessárias à adequada verificação da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL;
- (xi) o Sr. Agente Fiscal atuante elegeu como absolutamente verdadeiras as informações contidas nos arquivos magnéticos apresentados durante o procedimento de fiscalização, os quais estavam tão inconsistentes quanto a DIPJ e as DCTFs, e simplesmente desprezou os demais documentos comprobatórios de todas as operações de que participou a Impugnante, os quais certamente comprovariam o exato montante devido;

- (xii) segundo se extrai do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a apuração do IRPJ e da CSLL devidos pela Impugnante no período em análise partiu do valor de R\$ 4.017.333,50 pretensamente obtido a título de receita operacional bruta nos meses de março a dezembro de 2008, já que o Sr. Agente Fiscal autuante partiu do pressuposto de que a Impugnante não teria valores faturados nos meses de janeiro e fevereiro;
- (xiii) conforme se extrai do anexo relatório gerencial, contendo o resumo do faturamento no ano-calendário 2008, a Impugnante auferiu, nos 12 meses do ano, faturamento equivalente a R\$ 3.925.673,25, ou seja, inferior à receita operacional bruta apurada pelo Sr. Agente Fiscal autuante em apenas 10 meses;
- (xiv) isso sem contar o fato de a Impugnante ter efetuado 7 pagamentos do IRPJ devido a título de estimativa no ano-calendário 2008, dos quais apenas um foi levado em consideração pela D. Fiscalização quando da apuração do IRPJ pretensamente devido pela Impugnante;
- (xv) diante do fato de o Sr. Agente Fiscal autuante ter se utilizado apenas dos arquivos magnéticos disponibilizados durante o procedimento de fiscalização, deixando de se atentar, aos demais documentos comprobatórios, conclui-se que os Autos de Infração questionados se apresentam manifestamente nulos, por violação ao referido princípio normativo;
- (xvi) o não reconhecimento das antecipações do IRPJ recolhido por estimativa no tocante aos meses de julho a novembro de 2008, implicou a lavratura de Auto de Infração em valor superior ao exigível da Impugnante;
- (xvii) como nenhum dos dispositivos normativos indicados nos Autos de Infração impugnados autoriza a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento integral das estimativas, revelam-se ilegítimas as multas isoladas aplicadas à Impugnante por violação ao princípio da legalidade.

5. Os autos foram encaminhados para a Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 22 de fevereiro de 2019, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”), em Acórdão de nº 12-105.728 (e-fls. 226/242), entendeu por bem **julgá-la parcialmente procedente**, ao fundamento de que:

- (i) o Fiscal autuante utilizou dados extraídos da DIPJ e das DCTF’s para elaborar a autuação, ou seja, dados enviados à RFB pelo próprio contribuinte. Tais declarações devem exprimir a verdade dos fatos que ocorreram na empresa. Portanto, como o Autuante considerou que as informações enviadas pela Contribuinte são verdadeiras e não encontrou os pagamentos dos que era devido, tomou a providência de autuar, o que é perfeito;

- (ii) analisando-se a autuação, observa-se se que não existem quaisquer vícios insanáveis, previstos no Processo Administrativo Fiscal, que possam acarretar nulidade do lançamento, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;
- (iii) foi observado que a empresa não teve valores de faturamento registrados na contabilidade e/ou declarados em janeiro e fevereiro e que houve diferenças para os meses de março, abril, maio e junho, tanto para o imposto de renda como para a contribuição social estimadas. Foram utilizados os valores registrados na escrita fiscal, pois a DIPJ, contém erros ao expressar o movimento da empresa;
- (iv) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2007 deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, reforçando a aplicação da multa isolada de 50% sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte apure prejuízo fiscal, sem exceção. Portanto, não há sentido na alegação de que a Lei nº 11.488/2007 foi revogada pela Lei 9.430/96;
- (v) somente houve diferenças no IRPJ estimativa, relativas ao período de junho a dezembro de 2008. O total de multa lançado monta R\$ 22.891,47, contudo, foi apurado que o valor correto perfaz a R\$ 10.855,65. Quanto à CSLL-estimativa, foi constatado que o lançamento está correto, sendo mantida a multa de R\$ 6.209,33;
- (vi) pelos relatos da defesa, a Contribuinte tinha noção de que havia dados errados nas declarações apresentadas, porém, não tratou de retificá-los. Portanto, é legítima a utilização dos dados da DIPJ e DCTF para a autuação;
- (vii) a Contribuinte argumenta, mas não apresenta qualquer documento que comprove sua tese, não foram anexados livros, notas fiscais ou qualquer outro documento que indique os valores de receita e despesas/custos que alega sejam os corretos.

6. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Exercício: 2019**

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

No âmbito do processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade do auto de infração, se o fiscal autuante observa os procedimentos previstos na legislação tributária.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.**

Deve ser inferido o pedido de diligência quando prescindível para a instrução do processo e solução do litígio.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

**Ano-calendário: 2008**

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO APURADO NA DECLARAÇÃO (DIPJ).  
MANUTENÇÃO PARCIAL.IRPJ/CSLL.**

Correto o lançamento de ofício do IRPJ/CSLL, quando se verifica a existência de tributo a pagar, apurado na DIPJ, sem que tenha havido o respectivo pagamento ou confissão do débito em DCTF. Deve ser feito o ajuste do valor lançado quando este se revela maior do que o realmente devido.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2008**

**MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS E MULTA ISOLADA. MANUTENÇÃO  
PARCIAL.**

Incide a multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL indevidamente reduzidas ou suspensas. As respectivas bases de cálculo das multas são diversas, em face das infrações serem de natureza diversa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

7. Em 05.04.2019 a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 12-105.728, através de Carta com Aviso de Recebimento - AR (e-fl. 252) e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 255/271), por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação.

8. É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

**I – Juízo de Admissibilidade do Recurso Voluntário**

9. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 43 da Portaria MF nº 1.634/2023<sup>1</sup> - Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento.

10. Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em **05.04.2019** (e-fl. 252), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **23.04.2019** (e-fl. 254), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972<sup>2</sup>.

11. Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

## II – Delimitação da Lide

12. O presente litígio tem por objeto a análise da legalidade do lançamento tributário fundamentado: **(i)** na falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL declarados pela própria empresa em suas obrigações acessórias (DIPJ e DCTF), mas não recolhidos devidamente e **(ii)** na incidência de multas isoladas relativas à ausência de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

13. A Contribuinte, por sua vez, sustenta a nulidade do lançamento por suposta violação ao princípio da verdade material e por falhas na apuração fiscal. Alegou ainda o extravio de livros contábeis, inconsistências nas declarações transmitidas, a desconsideração de pagamentos efetuados e a ilegitimidade das multas isoladas diante da revogação de dispositivos legais.

---

<sup>1</sup> **Art. 43.** À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

**I** - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

**II** - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

**III** - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

**IV** - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

**V** - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

**VI** - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

**VII** - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

<sup>2</sup> **Art. 33.** Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

14. O cerne da lide, portanto, consiste em verificar a legitimidade e a extensão do crédito tributário decorrente da ausência de recolhimento de IRPJ e CSLL, bem como a legalidade da aplicação das multas isoladas.

### III – Análise das Alegações Meritórias

#### III.1 – Análise das Alegações de Nulidade por Violação ao Princípio da Verdade Material

15. De início, verifico que a Recorrente continua por sustentar as mesmas alegações tais quais formuladas na Impugnação:

- a D. Autoridade Fiscal autuante efetuou a lavratura dos Autos de Infração questionados a partir de dados e informações que não traduzem a realidade das operações praticadas pela Recorrente durante o ano-calendário 2008;
- os livros fiscais da Recorrente do período autuado foram extraviados, o que implicou a transmissão de declarações ao Fisco Federal e o registro da escrituração contábil com diversas inconsistências;
- o trabalho de reconstituição da escrita fiscal foi dificultado pela troca dos profissionais de contabilidade contratados pela Recorrente para acompanhamento e registro contábil de suas operações, além da transmissão de declarações aos Fiscos das diversas esferas;
- os registros contábeis realizados, em razão de toda a problemática já exposta, continham diversos equívocos, como, por exemplo, a ausência de escrituração de faturamento nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, não obstante a existência de diversas notas fiscais emitidas no período;
- as declarações apresentadas à então Secretaria da Receita Federal – em especial, a DIRPJ e as DCTFs do ano-calendário 2008, as quais serviram de base ao trabalho fiscal – não foram integralmente fiéis às operações praticadas pela Recorrente, tampouco o foram os arquivos magnéticos entregues à D. Fiscalização;
- a D. Fiscalização, com o devido acatamento, acabou por lavrar Autos de Infração baseada em meras presunções, o que não pode ser admitido;
- a D. Autoridade Fiscal autuante elegeu como absolutamente verdadeiras as informações contidas nos arquivos magnéticos apresentados durante o procedimento de fiscalização, os quais estavam tão inconsistentes quanto a DIRPJ e as DCTFs transmitidas originalmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, e simplesmente desprezou os demais documentos comprobatórios de todas as operações de que participou a Recorrente, os quais certamente comprovariam o exato montante devido a título de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2008, bem como a existência de eventual saldo devedor a ser recolhido;

- a Recorrente reputa caracterizada a violação ao princípio de verdade material, motivo pelo qual deve ser dado provimento ao presente recurso para reconhecimento da nulidade dos Autos de Infração lavrados.

16. Registre-se que, tais alegações foram devidamente analisadas e afastadas no Acórdão recorrido:

**“DA NULIDADE**

O contribuinte alega é nulo o auto de infração. Argumenta que não foi obedecido o princípio da legalidade, pois, não foi feita uma adequada investigação dos fatos e que somente a realidade objetivamente analisada é que tem o condão de se subsumir às hipóteses normativas, para a instauração da relação jurídico-tributária. Aduz que não foi obedecido o princípio da verdade material e que o fiscal atuante deixou de adotar as providências administrativas necessárias à adequada verificação da ocorrência dos fatos geradores.

Tais alegações são de mérito e não de nulidade. Nulidade tem relação com vício insanável na confecção do ato administrativo e não se o mesmo não se aprofundou na apuração dos fatos. Se a investigação não foi adequada, se não atingiu a profundidade necessária para comprovar que houve falta de pagamento de tributo, se não foi considerada a realidade dos fatos, se está sendo cobrado algo que não está amparado pela legislação, a autuação deve ser declarada improcedente e não nula. Tais assuntos devem ser discutidos no momento da análise do mérito da autuação.

Ademais, o fiscal atuante utilizou dados extraídos da DIPJ e das DCTFs para elaborar a autuação, ou seja, são dados enviados à RFB pelo próprio contribuinte. Tais declarações devem exprimir a verdade dos fatos que ocorreram na empresa. Portanto, como o atuante considerou que as informações enviadas pelo contribuinte são verdadeiras e não encontrou os pagamentos dos que era devido, tomou a providência de autuar o contribuinte, o que é perfeito.

A interessada afirma que mesmo verificando a existência de divergências entre os registros contábeis disponibilizados nos arquivos magnéticos e os dados contidos nas declarações apresentadas pela Impugnante à Secretaria da Receita Federal, o Sr. agente fiscal dispensou a apresentação de novos documentos. Alega que o fiscal atuante elegeu como absolutamente verdadeiras as informações contidas nos arquivos magnéticos apresentados durante o procedimento de fiscalização, os quais estavam tão inconsistentes quanto a DIPJ e as DCTFs, e desprezou os demais documentos comprobatórios das operações de que participou a Impugnante. Argumenta que atuante deixou de adotar as providências administrativas necessárias à adequada verificação da ocorrência dos fatos geradores.

Trata-se de outra alegação de mérito inserida, de modo inadequado, no item nulidade. A análise de tais argumentos se dá na análise do mérito, onde será verificado se ocorreram ou não os fatos geradores que constam da autuação. Isto pode até causar a improcedência da autuação, mas, não a nulidade. Atente-se

que o fiscal considerou que a interessada declarou os dados da empresa de boa-fé e por isso procedeu a autuação com base nestes dados.

O contribuinte contesta valores que constam do Termo de Verificação relativos à receita operacional de R\$ 4.017.333,50 para o período de março a dezembro de 2008 e afirma que o faturamento de 12 meses era de R\$ 3.925.673,25. Contesta também os valores relativos à multa pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, afirmando que fez 7 pagamentos.

Tais assuntos não devem ser analisados neste item, posto que, não há dúvidas que se referem ao mérito da atuação.

Ademais, analisando-se a autuação, observa-se se que não existem quaisquer vícios insanáveis, previstos no Processo Administrativo Fiscal, que possam acarretar nulidade do lançamento, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

*Art. 59- São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O Auto de Infração foi lavrado por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais previstos na legislação tributária e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Foram executados pelo autuante um conjunto de atos concatenados para verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar o sujeito passivo e sendo o caso propor a aplicação da penalidade cabível, conforme dispõe o art. 142 do CTN.

A autuação está em perfeita consonância com o art.142 do CTN.

Os Autos de Infração só são considerados nulos na hipótese de conterem elementos que implicassem preterição do direito de defesa do sujeito passivo, ou, ainda, se ausentes os requisitos mínimos necessários à sua feitura em boa forma, de modo à, igualmente, impedir o exercício desse direito, em sua amplitude, o que não se afigura no caso em tela.

Por conseguinte, cumpre rejeitar a arguição de nulidade”.

17. Como bem pontuado pela decisão recorrida, “o **fiscal autuante utilizou dados extraídos da DIPJ e das DCTFs para elaborar a autuação, ou seja, são dados enviados à RFB pelo próprio contribuinte**”, de modo que, caberia à Recorrente comprovar a inconsistência desses dados, o que não foi feito.

18. Tanto o é que, a Recorrente sequer se insurge quanto à ausência de retificação das declarações e comprovação de suas alegações, como restou expressamente consignado na decisão recorrida:

“Tais alegações não se sustentam, afinal a autuação se baseou em dados declarados pelo contribuinte em suas declarações, se estas contêm dados incorretos cabe à interessada comprovar tal erro, devendo ser ressaltado que o contribuinte pode retificar sua declaração em 5 anos, desde que não tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo. Pelos relatos da defesa, o contribuinte tinha noção de que havia dados errados nas declarações apresentadas, porém, não tratou de retificá-los. Portanto, é legítima a utilização dos dados da DIPJ e DCTF para a autuação.

Na verdade, o contribuinte argumenta, mas não apresenta qualquer documento que comprove sua tese, não foram anexados livros, notas fiscais ou qualquer outro documento que indique os valores de receita e despesas/custos que ele alega que sejam os corretos”.

19. Registre-se ainda a contradição entre a tese apresentada no curso da fiscalização e, posteriormente em sede de Impugnação, reiterada em Recurso Voluntário.

20. De acordo com o “Termo de Verificação Fiscal”, quando questionada pela Autoridade Fiscal a respeito da ausência de valores de faturamento registrados na contabilidade e/ou declarados nos meses de janeiro e fevereiro, a Recorrente argumentou que a atividade agropecuária é sazonal e não teve movimento nos referidos meses. É de ver-se:

“Seguindo a Norma de Execução Cofis nº 01/10, o contribuinte foi devidamente intimado com aviso de recebimento em 02/09/2011, no atendimento da intimação forneceu:

- 1) Arquivos magnéticos com as informações contábeis,
- 2) Contrato Social e alteração,
- 3) Cópia do RG de um dos sócios.

A empresa é basicamente uma empresa comercial, que também pode fazer representação, armazenagem e prestar serviços de assistência técnica todos ligados a área agropecuária.

Ao analisar o CD fornecido através do sistema contábil da Receita Federal do Brasil, levantou-se os registros contábeis e fez-se o cruzamento com os valores declarados na DIRPJ, na DCTFs, e os registros de pagamentos (sistema SINAL), de onde observamos o seguinte:

- 1) **A empresa não teve valores de faturamento registrados na contabilidade e/ou declarados em janeiro e fevereiro, questionada a respeito nos foi dito que a atividade agropecuária é sazonal e não tem movimento nos referidos meses**.  
(g.n.)

21. Já na Impugnação e no Recurso Voluntário a Recorrente assume expressamente que, **“as declarações apresentadas à então Secretaria da Receita Federal – em especial, a DIRPJ e as DCTFs do ano-calendário 2008, as quais serviram de base ao trabalho fiscal – não foram integralmente fieis às operações praticadas pela Recorrente”**.

22. É de se reconhecer, de logo, que a *verdade material* envolve não apenas o dever de investigação por parte da Autoridade como, também, o dever de colaboração por parte do sujeito passivo.

23. Ora, ainda que o princípio da *verdade material* exija que a Autoridade busque as provas necessárias para o deslinde dos casos, os contribuintes têm, também, a obrigação de colaborar para que a realidade dos fatos venha a prevalecer. Ou seja, a *verdade material* é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, que, unidos, propiciam a aproximação da atividade administrativa com a realidade dos fatos.

24. Neste sentido é a jurisprudência deste Conselho:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. **A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular**, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. (Processo nº 10665.903370/2013-63. Acórdão nº 3401-005.453. Sessão de 22.10.2018. Relator Rosaldo Trevisan, g.n.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013 PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/ RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/ PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, sendo que a diligência ou a perícia não se prestam a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco, e que por sua vez deve seguir o rito previsto na legislação de regência, especialmente o prazo e demais requisitos normativos. VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. **A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular**, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **A verdade material não pode ser utilizada como argumento para o desrespeito à distribuição dos ônus da prova**, inclusive quanto ao prazo para o exercício de tal direito, sendo que as diligências e perícias não se prestam a suprir deficiências na produção de provas. (Processo nº 10825.900355/2016-26. Acórdão nº 3302-011.473. Sessão de 24.08.2021. Relator Raphael Madeira Abad, g.n.)

25. Acrescente-se, ainda, que, se é certo que o Processo Administrativo Fiscal é regido pelo Princípio da Verdade Material, também é certo que a Autoridade Julgadora não poderá substituir os sujeitos da relação e invocar, para si, a responsabilidade no que diz com a produção probatória, quer seja porque o sujeito passivo deixou completamente de fazê-la, quer seja porque o fez de forma extemporânea ou, ainda, insuficiente, porque, como bem sabido, **cabe ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha sido objeto de suas alegações.**

26. Por oportuno, rememore-se que a Recorrente teve duas oportunidades para apresentar os documentos comprobatórios de suas alegações: na Impugnação e na apresentação deste Recurso Voluntário.

27. Ora, quando da apresentação deste Recurso Voluntário caberia à Recorrente trazer aos autos **“qualquer documento que comprove sua tese”**, tais como **“livros, notas fiscais ou qualquer outro documento que indique os valores de receita e despesas/custos que ele alega que sejam os corretos”**, como restou expressamente consignado na decisão recorrida. Contudo, quando da apresentação do referido recurso, a Recorrente anexou apenas o Aviso de Recebimento – A.R. (e-fls. 272/274).

38. Por essas razões, não há que se falar em nulidade do lançamento por suposta ofensa ao princípio da verdade material.

### III.2 – Análise das Alegações Relativas ao Pedido de Diligência

39. Em suas alegações, a Recorrente reitera o pedido de diligência e/ou perícia, sustentando, em síntese, ser necessária para comprovação de suas alegações.

40. A decisão recorrida entendeu por indeferir o pedido de diligência, nos seguintes termos:

#### **“DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

A impugnante requereu diligências da escrita fiscal e contábil.

A matéria que é regida se refere ao processo administrativo fiscal pelo art. 16, inciso IV, do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, transcrito a seguir:

*Art 16 - A impugnação mencionará:*

*IV- as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.*

Quanto à alegação de diligência, há que se ressaltar que os documentos que constam do processo são suficientes para fazer a análise do processo. As diligências só devem ser feitas se não houver no processo documentação suficiente para formar a convicção de quem analisa o processo. Se o contribuinte

quisesse trazer aos autos outros elementos probatórios, deveria apresentá-los no momento da manifestação de inconformidade, conforme dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Face o exposto, rejeito o pedido da interessada”.

41. Em regra, a realização de procedimento dessa natureza tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento do pedido pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

42. No presente caso, a diligência é pleiteada com o intuito de buscar uma nova narrativa para os fatos e de que haveria carência na demonstração da apuração fiscal. A despeito das razões do pedido, compreendo que, para o atendimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>, o processo esteja adequadamente documentado nos moldes da acusação fiscal, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

43. Vale lembrar que a diligência e/ou perícia serve à prova de fato que dependa de conhecimento especial<sup>4</sup>, o que não é o caso dos autos, já que caberia à Recorrente comprovar a suficiência dos recolhimentos e/ou a retificação de suas declarações, e não seria a realização de diligência que supriria essa comprovação.

44. A propósito, são os precedentes deste Conselho:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano calendário: 2008 PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. **Os pedidos de diligências e/ou perícias podem ser indeferidos pelo órgão julgador quando desnecessários para a solução da lide. Os documentos necessários para fazer prova em favor do contribuinte não são supridos mediante a realização de diligências/perícias**, mormente quando o próprio contribuinte dispõe de meios próprios para providenciá-los. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DISTRIBUIÇÃO. O ônus da prova existe afetando tanto o Fisco como o sujeito passivo. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal”. (Processo nº 10730.723244/2011-34. Acórdão nº 2202-003.999. Sessão de 08.06.2017, Relatora: Júnia Roberta Gouveia Sampaio g.n.)

<sup>3</sup> **Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>44</sup> MIRANDA, Pontes de. **Comentários ao Código de Processo Civil.** 3ª ed., atualização legislativa de Sérgio Bermudes, Rio de Janeiro: Forense, 2001, T. IV, p. 472.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Exercício: 2004, 2005, 2006 [...] PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PERÍCIA TÉCNICOCONTÁBIL. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. INDEFERIMENTO. A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. A perícia técnica se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Por se tratar de prova especial subordinada a requisitos específicos, a perícia só pode ser admitida, pelo Julgador, quando a apuração do fato litigioso não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento. O pedido de diligência ou perícia, quando se resume-se ou versa apenas acerca de matéria contábil e argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do Julgador, desnecessário o exame pericial à solução da controvérsia. **A diligência fiscal, perícia técnico-contábil, não têm o condão de substituir a parte na atividade de produção de prova documental.** A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, fundamentada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa. **Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas documentais que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia técnico-contábil”.** (Processo nº 18471.000974/2007-97. Acórdão nº 1401-004.674. Sessão de 14.09.2020. Relator: Nelso Kichel, g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA(IRPJ)Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIAS E/OU PERÍCIAS. PERÍCIA TÉCNICO-CONTÁBIL. PRESCINDÍVEL PARA SOLUÇÃO DA LIDE. DESNECESSIDADE. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. **Cabe ao contribuinte colacionar aos autos todas as provas e documentos que no seu entendimento possam comprovar a veracidade de suas alegações.** A atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a **realização de diligências** que entender necessárias **tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo**, de modo que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, a autoridade julgadora não pode substituir os sujeitos da relação e invocar para si a responsabilidade no que diz com a produção probatória em favor do sujeito passivo, quer seja porque ele deixou completamente de fazê-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente”. (Processo nº 19515.000978/2009-46. Acórdão nº 1302-006.321. Sessão de 17.11.2022. Relator: Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, g.n.)

45. Por essas razões, rejeito o pedido de diligência por ser desnecessária para a solução da lide.

### III.3 – Análise das Alegações Relativas à Ilegitimidade de Concomitância das Multas

46. Por fim, discute-se a possibilidade de exigência da multa isolada e da multa de ofício do artigo 44 da Lei 9.430/96.

47. Rememore-se a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96:

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 n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

48. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que, quando a situação jurídico-tributária se alinhar com ambas as hipóteses de incidência da multa do artigo 44 da Lei 9.430/1996 (previstas no inciso I e no inciso II), incidirá apenas a “multa de ofício” pela falta de recolhimento de tributo (inciso I) (STJ. 2ª Turma. REsp 1.496.354-PR, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 17.03.2015).

49. Assim, a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não for o caso da multa do inciso I.

50. Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda, por exemplo, não implica, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Esse apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

51. Assim, as hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa.

52. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do artigo 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

53. As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

54. Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias.

55. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano-calendário, o recolhimento a menor dos tributos e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

56. Ademais, em se tratando das multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente. O princípio da consunção (ou da absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo esse preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Sob esse enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

57. Consabidamente, a matéria restou sumulada através da Súmula CARF nº 105:

**“Súmula CARF nº 105**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 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”.

58. Registre-se que essa linha de raciocínio encontra amparo no entendimento que restou perfilhado no Acórdão nº 9101-005.692 – CSRF, de relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano, julgado em 13.08.2021:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

A Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. A *ratio*

*decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007. Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007”.

64. No referido voto, a Conselheira Relatora bem delimitou a questão, como se depreende dos seguintes trechos:

“O mérito do presente recurso consiste em definir se, com relação às multas isoladas aplicadas em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais nos meses dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 (auto de infração de fls. 420 e segs.), é possível a sua cobrança concomitante às multas de ofício cobradas em função da ausência do recolhimento do tributo considerado como devido no ajuste anual.

Sobre a matéria, este CARF aprovou o enunciado da Súmula CARF n. 105, de seguinte teor:

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.

A jurisprudência deste CARF tem entendido que a aplicação da Súmula CARF 105 está restrita à Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007. Assim, as multas isoladas em questão nos presentes autos, lançadas já na vigência da redação dada pela Lei 11.488/2007 – e, portanto, com base no texto do artigo 44, II, “b”, da Lei 9.430/1997 --, não estariam abrangidas por tal enunciado.

Não obstante, compreendo que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no **texto** do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a **norma**, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na *forma de escrever* o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a *norma*, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “a *atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.*” (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23).

Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

Nesse passo, ao buscarmos a compreensão de uma "norma", iniciamos pela leitura do texto, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscaram-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever-ser -- o esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deontico completo (norma jurídica) pode ser representado por  $D[f \rightarrow (S' R S'')]$ , ou seja: deve ser que, dado o fato  $f$ , então se instale a relação jurídica  $R$  entre os sujeitos  $S'$  e  $S''$  (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. 4a Ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24)

[...]

Corroborando esta conclusão, vemos que a exposição de motivos da Medida Provisória 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração do texto da Lei 9.430/1996 promovida pela MP 351/2007 / Lei 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica, salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%.

Considerando isso, não há por que dizer que a alteração do texto de lei possa ter tido alguma influência no enunciado da Súmula CARF 105”.

65. Por tais razões, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso nesse ponto, mantendo apenas a “multa de ofício” pela falta de recolhimento de tributo (inciso I).

#### IV – Dispositivo

66. Por essas razões, entendo por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em **dar parcial provimento** apenas para exonerar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

67. É como voto.

Assinado Digitalmente

**Miriam Costa Faccin**

**VOTO VENCEDOR****MULTA ISOLADA**

Peço, respeitosamente, vênia para divergir da relatora no que se refere a concomitância de multa isolada com multa de ofício. O tema é recorrente neste colegiado. Não se pode negar que, de acordo com legislação de regência, o fato gerador de multa isolada aplicada é a **falta de antecipação mensal**.

Há inúmeros julgados no Carf, incluindo vários expedidos por este Colegiado, que ratificam a ideia de que, independentemente de resultado final apurado em período de apuração, bem como, aplicação paralela de multa de ofício, tais penalidades são autônomas e independentes, devendo ser aplicadas seguindo literalidade de previsões legais que tratam de nascimento de fato gerador aplicável a cada tipo de multa.

Não há razões nos elementos probatórios instruídos no presente processo que afastem a aplicabilidade das referidas penalidades. Portanto, proponho manutenção da decisão de primeira instância, a qual negou provimento às alegações relacionadas com tal penalidade.

*Assinado Digitalmente*

**Relator de Voto Vencedor – Marcelo Izaguirre da Silva**