



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.000978/2009-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-006.321 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** COUROMODA FEIRAS COMERCIAIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**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.

RECEITAS DIFERIDAS. ADIANTAMENTO RECEBIDO DE CLIENTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTREGA E ORIGEM DO NUMERÁRIO. TRIBUTAÇÃO. PERÍODO FUTURO.

Para que seja reputado como real o suprimento de recursos como sendo a antiga “receita diferida” por conta de receita ainda não realizada de modo a elidir a presunção “*iuris tantum*” de omissão de receita, impõe-se a prova hábil e idônea da efetiva entrega e origem do numerário, bem como a sua tributação, em período futuro, quando a receita foi efetivamente realizada ou, ainda, que a obrigação para com o cliente ainda não tenha sido saldada.

A receita deve ser apropriada quando da contratação da venda e não com a entrega efetiva do bem, sendo incabível seu registro como “receita diferida”.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEI N. 9.430/1996, ART. 44, § 1º IV. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser

exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de conversão de julgamento em diligência, e, quanto ao mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

## **Relatório**

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 (fls. 188/208) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 209/215), relativos aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006 e cujos débitos correlatos restaram formalizadas no montante total de R\$ 3.433.792, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos tributos, a incidência de juros de mora e a aplicação das multas de ofício no percentual de 75% e isolada no patamar de 50%.

Conforme se verifica das Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais que compõem os referidos Autos de Infração, a autoridade fiscal apurou que os valores informados nas DIPJ a título de Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa, Imposto de Renda sobre o Lucro Real, CSLL Mensal Paga por Estimativa e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram superiores aos valores informados em DCTF ou superiores aos valores tais quais recolhidos. Após intimação fiscal, constatou-se que a contribuinte Couromoda Feiras Comerciais Ltda. não efetuou as compensações através de Per/DCOMP's, conforme exigência legal, e tampouco comprovou as retenções alegadas através de documentos fiscais.

Inconformada com as autuações as quais tomou conhecimento em 27/03/2009, cuja data inicial para apresentação de defesa, por força de ordem expedida em mandado de segurança, foi considerada 16/04/2009 (fls. 375), a Couromoda Feiras Comerciais Ltda. apresentou, em 12/05/2009, Impugnação de fls. 288/348 acompanhada dos documentos de fls. 349 a 2.956, tendo sustentando, na oportunidade, as seguintes alegações: (i) A tempestividade da Impugnação, conforme autorização do Mandado de Segurança - Processo n.º 2009.61.00.009868-5; (ii) A decadência quanto aos fatos geradores dos meses de janeiro e fevereiro do ano-calendário de 2004; (iii) O não cabimento da aplicação da multa de ofício para os tributos lançados mas não pagos, ante a permissão legal do artigo 47 da Lei n.º 9.430/96 – pagamento

espontâneo de tributos em até 20 dias do início da fiscalização; (iv) A apropriação (e tributação) futura das receitas e custos relacionados à prestação de serviço entregue no exercício seguinte; e, por fim, (v) A existência de crédito de base negativa de IR apurado na DIPJ do ano-calendário de 2003, que estaria decadente.

Na sequência, os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que a defesa administrativa fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 2.961/2.973, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP entendeu por julgá-la integralmente improcedente, de modo que o lançamento foi mantido *in totum*. Ao final, o Acórdão n.º 14-57.905 restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. INÍCIO DO PRAZO QUINQUENAL. A DIPJ NÃO É INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDAS. DIFERIMENTO DE RECEITAS, DESPESAS E PAGAMENTOS DE TRIBUTOS SEM CORRESPONDÊNCIA NA CONTABILIDADE. UTILIZAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ E DE CSLL APURADO PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real anual deverá apurar o lucro em 31 de dezembro de cada ano, correndo a partir desta data o prazo quinquenal para homologação tácita. O direito de a Fazenda Pública constituir a multa isolada por falta de recolhimento sobre a estimativa extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A DIPJ não é instrumento de confissão de dívidas, por ser meramente informativa, não tendo serventia para a denúncia espontânea. O diferimento de receitas, despesas e pagamento de tributos pelo sistema de venda para prestação de serviços futuro deve ser comprovado pelo impugnante através de sua contabilidade. Não é possível a utilização de eventual saldo negativo de IRPJ e CSLL para compensar débitos apurados sem a transmissão de Dcomp.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A contribuinte Couromoda Feiras Comerciais Ltda. foi, então, devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância por via postal e entendeu por apresentar Recurso Voluntário sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

E, aí, os autos foram encaminhados para que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF possa analisar o presente Recurso Voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, devo analisar a admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pelo Couromoda Feiras Comerciais Ltda. (fls.2.985/3.014) para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, observo, de lodo, que a recorrente foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 22/10/2015 (fls. 2.982) e acabou apresentando seu Recurso Voluntário em 19/11/2015.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações preliminares e meritórias que restaram ali formuladas, as quais, a rigor, serão tratadas em tópicos apartados.

A empresa Couromoda Feiras Comercias Ltda. sustenta as seguintes alegações:

#### Alegações preliminares

(i) Imprescindibilidade da realização de perícia / diligência:

Que as diligências e assistência pericial serviriam de base comprobatória para a perfeita compreensão da atividade executada pela recorrente, atestando-se que “vende” para entrega futura.

#### Alegações de mérito

(i) Receitas diferidas somente são tributadas quando da prestação futura do serviço

Que o Auditor Federal somente analisou a conta “adiantamento de clientes”, enquanto deveria ter considerado a receita da recorrente registrada na conta “resultados / receitas de exercícios futuros”; e

Que as receitas e os custos antecipados relativos à realização futura das feiras são diferidos para o exercício da sua realização, momento em que deverão ser apropriadas em observância aos princípios contábeis da competência do exercício e da confrontação da receita com a despesa.

(ii) Da improcedência da multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício:

Que a Súmula CARF nº 105 veda a concomitância das multas de ofício e isolada; e

Que a posição majoritária das decisões proferidas pelo CARF é no sentido de que após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível a sua imposição sobre o valor que exceder a este.

Com base em tais alegações, a recorrente requer que se acolha todas as razões de fato e de direito expostas na peça recursal, para que seja deferida a realização de perícia / diligência, bem assim que seja desconstituído *in totum* o lançamento guerreado, haja vista a receita e tributação dos seus rendimentos serem diferidos para o exercício seguinte em que auferidos, e que e, ao final, a autoridade conclua pela improcedência da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada.

Passemos, então, ao exame das questões que devem ser aqui enfrentadas e devidamente analisadas.

### 1. Das alegações sobre o Pedido de realização de diligências e/ou perícias

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados, assim como também é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

**“Decreto n. 70.235/72**

**Art. 29.** Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>1</sup>:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos,

<sup>1</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos. A autoridade não pode produzir provas sobre fatos distintos daqueles postos à sua apreciação e que não tenham sido requeridas pelos interessados, sob pena de nulidade da decisão.

Por outro lado, a atuação de ofício por parte da autoridade julgadora ao determinar a realização de diligências que entender necessárias nos termos do artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 tem por escopo a complementação ou obtenção de esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos pelo próprio sujeito passivo, restando-se concluir, portanto, que, mesmo em observância ao princípio da verdade material, 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-lo, quer seja porque o fez de forma insuficiente, haja vista que caberá ao próprio interessado comprovar os fatos que tenha alegado.

A jurisprudência deste Tribunal tem caminhado no sentido de que a realização de diligências nos termos do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 não tem por escopo o levantamento de documentos e provas em favor do contribuinte, já que o próprio contribuinte é quem dispõe de meios próprios para tanto. Confira-se:

**“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 n.10730.723244/2011-32. Acórdão n.º 2202-003.999. Sessão de 08/07/2017. Acórdão publicado em 03.07.2017).” (grifei).

Fixadas essas premissas, observe-se que, no caso concreto, a recorrente, irrisignada com a decisão *a quo*, solicitou a reforma da decisão alegando que a realização de diligência comprovaria *in totum* a im procedência do lançamento fiscal, bem assim que é necessário que se converta o julgamento em diligência ou seja realizada perícia técnico contábil para apuração da verdade material, através das notas fiscais por ela emitidas.

Para tanto, a contribuinte juntou as seguintes provas: Contrato de Participação em Feira Comercial, DIPJs dos exercícios fiscalizados, DARFs dos recolhimentos ref. ao IRPJ e CSLL declarados em DCTF, Notas Fiscais emitidas nos exercícios fiscalizados e Informes de Rendimentos, Balanços Patrimoniais e Livros Diário destes períodos (fls. 349/ 2.956).

Diante disto, concentrou suas razões recursais no pedido de realização de diligência ou perícia técnico contábil, tendo formulado, então, os seguinte quesitos, *in verbis*:

#### “QUESITOS AOS PERITOS

Verifiquem se os livros comerciais e fiscais da Impugnante foram tempestivamente registrados na JUCESP – Junta Comercial do Estado de São Paulo, nos exercícios correspondentes, e se os mesmos estão formalmente.

Se constam nos referidos livros comerciais e fiscais os lançamentos contábeis pelo regime de competência das Feiras Couromoda realizadas em janeiro de cada ano, bem como as receitas, despesas e impostos do ano antecedente, pertinentes a cada FEIRA, diferidos para o mês do evento FEIRA, ou seja janeiro do ano subsequente.

Se nas notas fiscais anexadas por amostragem, constam as retenções de IRRF e CSLL, quando exigidas por lei, procedidas pelas fontes pagadoras, in casu os clientes expositores das Feiras Couromoda. Se referidas retenções constam das notas fiscais disponibilizadas pela Impugnante para perícia, em sua sede social, e não anexadas por motivo de força maior, em decorrência do elevado número, representando aproximadamente 20.000 (vinte mil) notas fiscais.

Se o Auditor-Fiscal considerou ao proceder as autuações incorridas o regime de competência e de diferimento das receitas, despesas e impostos de um ano-calendário para janeiro do ano subsequente, conforme retro-exposto.

Se as informações declaradas à RFB, através das tempestivas DIPJ dos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007, guardam estrita conformidade com as normas da legislação e o Regulamento do Imposto de Renda.

Se denominados os "novos recálculos" procedidos pela Impugnante, em especial com a compensação dos IRRF e da CSLL recolhida/retida pelo regime de competência, estão corretos e espelham a realidade material tributária da Impugnante.

Se os registros e lançamentos contábeis-fiscais refletem a realidade da Impugnante nos exercícios objetivados.

Complementarmente a verificação das Notas-Fiscais, destacando as retenções de IRRF e CSLL ocorridas, se os valores conferem com as Declarações de Rendimentos anuais de Impostos Retidos fornecidos pelas pessoas jurídicas, clientes expositores, e com os impostos (IRRF e CSLL) constantes do site da RFB.

Demais questões complementares que possam melhor esclarecer os fatos relatados e quesitos articulados e que os Srs. Peritos julguem relevantes para o conhecimento da Verdade Material.

Demais questões complementares que possam melhor esclarecer os fatos relatados e quesitos articulados e que os Srs. Peritos julguem relevantes para o conhecimento da Verdade Material.”

A irrisignação da recorrente não procede.

Cabe ao contribuinte demonstrar materialmente as razões das suas alegações a partir das provas carreadas aos autos que, no seu entendimento, possam comprovar a veracidade de suas alegações.

Em sede de impugnação, a ora recorrente apenas juntou documentos que, no seu entender, comprovam suas alegações, sem, porém, ter demonstrado ou apontado os pontos principais das suas alegações, culminando, simplesmente, por juntar documentos. Ora, alegar e não demonstrar é a mesma coisa que não alegar.

Ora, o sujeito passivo tem o ônus de comprovar a alegação de existência de fato modificativo, impeditivo ou extintivo do direito do Fisco de constituir e exigir o crédito tributário mantido pela decisão recorrida. De acordo com o artigo 373, II, da Lei nº 13.105, de 16 de março 2015 – Código de Processo Civil, o qual deve ser aqui aplicado de forma subsidiária por força do artigo 15 do próprio Diploma<sup>2</sup>, o ônus da prova incumbe àquele que alega. Veja-se:

**“Lei nº 13.105/2015**

**Art. 373.** O ônus da prova incumbe:

[...]

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

No mesmo sentido, o artigo 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, o qual regula o processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal preceitua que caberá ao interessado a comprovação dos fatos que tenha alegado. Confira-se:

**“Lei nº 9.784/1999**

**Art. 36.** Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Ocorre que todos os elementos de prova já constam dos autos para formação da convicção do julgador, sendo desnecessária, portanto, a realização de diligência ou perícia técnico contábil. Desse modo, estando presentes nos autos os documentos e elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia técnico-contábil.

A rigor, note-se que há muito que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

**“PROTESTO GENÉRICO PELA JUNTADA DE DOCUMENTOS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se o pedido de diligência e/ou perícia, quando a documentação constante dos autos revela-se suficiente para formação da convicção do julgador e consequente solução do litígio, e quando visa à produção de provas cujo ônus é do contribuinte. (Acórdão nº 2801-01.866, sessão de 28/09/2011, Relator Antonio de Pádua Athayde Magalhães).

---

<sup>2</sup> Cf. Lei nº 13.105/2015. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

**DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.**

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão n.º 10248.141, de 25/01/2007).

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

A admissibilidade de diligência ou perícia, por não se constituir em direito do autuado, depende do livre convencimento da autoridade julgadora como meio de melhor apurar os fatos, podendo como tal dispensar quando entender desnecessárias ao deslinde da questão. Ademais, tem-se como não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, principalmente quando este se revela prescindível. (Acórdão n.º 193.00.018, sessão de 13/10/2008).

**PERÍCIA.DESNECESSIDADE.**

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, apenas circunscrita à matéria contábil e aos argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador. (Acórdão n.º 10222.937, sessão de 28/03/2007).

**PEDIDO DE PERÍCIA TÉCNICA CONTÁBIL. MEIO DE PROVA DESNECESSÁRIO. INDEFERIMENTO.**

O pedido de perícia técnica, para análise de dados que integram a escrituração contábil e já presentes nos autos, demonstra intenção protelatória e não caracteriza cerceamento do direito de defesa quando indeferido. A autoridade julgadora é livre para formar sua convicção devidamente motivada, podendo deferir perícias quando entendê-las necessárias, ou indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, sem que isto configure preterição do direito de defesa. 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. (Ac. n.º 1802-001.006, sessão de 17/10/2011).

**DILIGÊNCIA E PERÍCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

É incabível a realização de diligência ou perícia para responder a quesitos de natureza legal, cujo conhecimento seja elementar ou que se refiram a prova passível de produção unilateral pelo contribuinte. (Ac.330201.280, sessão de 09/11/2011, Relator José Antonio Francisco).

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

Não constitui cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de diligência considerada desnecessária, prescindível e formulado sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72. (Acórdão n.º 102-49.407, sessão de 06/11/2008).

**PERÍCIA.DESNECESSIDADE.**

Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, apenas circunscrita à matéria contábil e aos argumentos

jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador. (Acórdão nº 102-22.937, sessão de 28/03/2007).

#### ASSUNTO:PERÍCIA/DILIGÊNCIA – PRESCINDIBILIDADE

A perícia 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 (Acórdão CSRF 10705.810, Relatora Karem Jureidini Dias).

#### DILIGÊNCIA OU PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidencia de que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão nº 102-48.141, de 25/01/2007).

Ademais, registre-se que, através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 184/215, a autoridade considerou subtraídos os valores de IRRF e CSLL fonte apresentados nos Informes de Rendimentos e demais documentos contábeis apresentados quando da apuração da diferença do imposto e contribuição que deixaram de ser recolhidos, tendo, no final, lançado, apenas, esta diferença, acrescida dos consectários legais.

Outrossim, é de se reconhecer que, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, a empresa apresentou a manifestação de fls. 86/92 e acabou confessando que as diferenças dos tributos levantadas pela fiscalização as quais deixaram de ser recolhidas consistem em valores que seriam declarados e compensados em DCOMP, mas que, porém, não o foram por lapso do seu contador.

Por tudo que foi exposto, entendo por rejeitar o pedido de realização de diligência e de perícia técnico contábil por serem desnecessários para a resolução da lide.

## **2. Das alegações sobre receita não realizada devido à entrega futura de serviço**

Conforme se verifica do Termo de Constatação Fiscal (fls. 184/215) que embasou as autuações fiscais, a autoridade confirmou que os valores informados nas DIPJ a título de Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa, Imposto de Renda sobre o Lucro Real, CSLL Mensal Paga por Estimativa e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram declarados em montantes superiores aos valores informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos.

Assim, quanto à alegação de que as despesas e receitas, bem como os tributos de IR e CSLL retidos na fonte ou recolhidos a partir de fevereiro de um ano são diferidos para o mês de janeiro do ano subsequente, mês de realização da feira, pelo sistema de venda para entrega futura - argumento este utilizado para todos os anos fiscalizados -, verifica-se, de logo, que as alegações da recorrente nesse ponto são um tanto frágeis por vários motivos.

Inicialmente, a recorrente limitou-se a dizer que, em virtude de contratar serviço para prestação futura, apropriada, assim, as despesas e receitas no exercício em que o serviço é efetivamente prestado / entregue, ou seja, janeiro do ano seguinte. Para isso, fez prova os

seguintes documentos: Contrato de Participação em Feira Comercial, DIPJs dos exercícios fiscalizados, DARFs dos recolhimentos ref. ao IRPJ e CSLL declarados em DCTF, Notas Fiscais emitidas nos exercícios fiscalizados e Informes de Rendimentos, Balanços Patrimoniais e Livros Diário destes períodos (fls. 349/2.956), que não colaboram a seu favor. A recorrente sequer apontou quais documentos ou operações comprovam a realização da venda de serviço para prestação futura.

Neste caso, a receita proveniente das notas fiscais emitidas deve ser apropriada quando da contratação da venda do serviço, e não com a entrega do serviço, sendo incabível seu registro como “receita diferida”, termo técnico não mais vigente em razão de alterações legislativas.

Ademais, a própria recorrente confessa às fls. 3.002 que a tributação das suas receitas relativas à realização dos eventos futuros (feiras) ocorre no período de apuração em que são recebidas, em razão da emissão das notas fiscais.

Outrossim, pela verificação do cálculo do imposto de renda mensal por estimativa, constata-se que houve receita bruta elevada em vários meses dos anos-calendários fiscalizados. Desse modo, vê-se que a atividade da contribuinte não se resumiu ao mês de janeiro, e a escrituração dos resultados não foi diferida para os meses de janeiro dos diversos anos, como quer fazer crer a recorrente. Não pode, assim, almejar que os tributos pagos a partir de fevereiro de um ano sejam utilizados em janeiro do ano seguinte.

Além, disso, quanto aos documentos apresentados e já também analisados pelo julgador *a quo*, adoto aqui, como razões de decidir, o trecho do acórdão recorrido que fundamenta a inexistência de documentos que realmente comprovem o diferimento dos tributos, conforme se verifica dos trechos abaixo transcritos:

“Em terceiro lugar, não encontramos qualquer documento que comprove o alegado diferimento de tributos, receitas e despesas, ocorridos ao longo de um ano para janeiro do ano seguinte. Tomemos como exemplo a DIPJ 2005, referente ao ano calendário 2004 (fls. 384 a 561). Nas informações do demonstrativo de IR retido na fonte, ficha 53 (fls. 459 a 559), verificamos que as empresas ali declaradas foram as que contrataram serviços e efetuaram pagamentos no próprio ano calendário de 2004. Ou seja, houve receita em 2004 a partir dos contratos e pagamentos efetuados por clientes, e a contabilização se deu no próprio ano de 2004.”

“Em quarto e último lugar, não encontramos nos balanços patrimoniais qualquer conta que indique o diferimento de receitas recebidas ao longo do ano. Citando como exemplo o balanço realizado em 31 de dezembro de 2005 (fl. 2310), anexado pelo próprio contribuinte, não há contas credoras de adiantamentos de clientes, o que indicaria valores recebidos ao longo do ano e que seriam incluídos no resultado de janeiro do ano seguinte.”

Diante disto, resta claro que a recorrente se utilizou da dedução de IR retido na fonte no mesmo ano calendário em que foi realizada a retenção pelos seus clientes.

Assim, todas estas constatações desnaturam a alegação da recorrente no sentido de que os tributos retidos na fonte ou recolhidos ao longo de um ano e as receitas e despesas foram diferidas para o mês de janeiro do ano subsequente (mês de realização da feira).

Pelo exposto, entendo por negar provimento ao recurso neste ponto.

### 3. Da aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada

As sanções aplicadas para os ilícitos tributários apresentam a dupla função de (i) inibir aquelas condutas por parte de possíveis infratores que visam suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, intimidando-os – eis, aí, a chamada prevenção geral –, e, também, de (ii) punir os sujeitos infratores que efetivamente deixaram de adotar aquela determinada conduta prevista na legislação, fazendo com que eles não reincidam na infração – aqui, diz-se que a prevenção é especial. No final das contas, as sanções devem ser estabelecidas para estimular o cumprimento da obrigação tributária e evitar, pois, a prática de infrações à legislação tributária, revelando aí a sua função educativa.

Nas palavras de Luciano Amaro<sup>3</sup>,

“No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.”

Dito isto, observe-se, de logo, que a autoridade judicante de 1ª instância acabou entendendo por manter a multa isolada sob o argumento nuclear de que o auto de infração foi lavrado em 25/03/2009, aplicando-se, então, as alterações da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confira-se:

“Defende ainda o impugnante que não cabe a multa de ofício para os tributos lançados mas não pagos, e o art. 47 da Lei nº 9.430/96 permite, em até 20 dias do início da fiscalização, o pagamento espontâneo de tributos já declarados.

O auto de infração foi lavrado em 25/03/2009, aplicando-se então as alterações da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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 inexistente; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.  
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

Combinando o inciso II-b do artigo 44 com o art. 2º da Lei nº 9.430, já transcrito anteriormente, resta compreensível e claro que a legislação vigente determinou a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor de estimativa mensal que deixou de ser recolhida aos cofres públicos.”

Ocorre que a imposição de multa isolada pela falta de recolhimento mensal dos tributos devidos por estimativa em concomitância com a aplicação de multa de ofício é vedada em relação aos fatos ocorridos até a entrada em vigor da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, posto que, antes de sua publicação, inexistia previsão legal que autorizava a aplicação das duas multas concomitantemente. Neste ponto, cabe esclarecer sobre o entendimento vigente à época.

Ao longo dos anos, três correntes de entendimento, acerca da relação entre essas duas sanções, se desenvolveram no âmbito do CARF. A *primeira* entendia que a imposição da multa isolada independia do resultado apurado no encerramento do exercício, devendo sempre ser aplicada sobre o valor da estimativa não recolhida; a *segunda* entendeu que, quando aplicada depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa isolada deveria ser a diferença entre o lucro real apurado e a estimativa obrigatória recolhida, quando não estiver acompanhado concomitantemente com a multa de ofício; e a *terceira*, no sentido de que encerrado o ano-calendário, não caberia aplicar a multa isolada por não pagamento das estimativas, pois elas ficariam absorvidas pelo resultado apurado no final do período, sujeitando-se à multa de ofício.

A terceira corrente acabou por prevalecer amplamente no sentido de que, uma vez finalizado o período de apuração, a base impositiva da penalidade desapareceria, já que absorvida pelo crédito tributário constituído, pois as estimativas nada mais seriam do que o recolhimento antecipado do tributo que só nasceria posteriormente. Nessa linha, aplica-se o princípio da consunção entre essas sanções, de modo a ser cobrada apenas a multa de ofício devida, após o término do exercício.

Em razão disso, note-se que a matéria restou fixada na Súmula CARF nº 105.  
Veja-se:

**“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”.

Com efeito, este Tribunal passou a aplicar o mencionado entendimento que restou fixado na Súmula CARF nº 105, conforme se verifica dos precedentes citados abaixo:

“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.”

(CSRF. Ac. 9240395. 1ª Turma. 1ª Seção. Rel. Cons. Alexandre Evaristo Pinto. Sessão: 09/02/2022)

\*\*\*

“MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. LEI N. 9.430/1996, ART. 44, § 1º IV.

Aplica-se a Súmula CARF 105, segundo a qual “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.”

(CSRF. Ac. 9101-003.997. 1ª Turma. 1ª Seção. Rel. Cons. Cristiane Silva Costa. Sessão: 18/01/2019).”

Na hipótese dos autos, a aplicação da multa isolada em concomitância com a imputação da multa de ofício é indevida, uma vez que os fatos geradores aqui discutidos ocorreram em 2004, 2005 e 2006, ou seja, em período anterior a 2007.

Por essas razões, entendo que a multa isolada de 50% aplicada em virtude da falta de recolhimento mensal do imposto de renda sobre estimativa a que estava obrigado a empresa recorrente, imputada com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea “a” da Lei n. 9.430/96, em sua redação original, deve ser afastada pelas razões acima expostas.

#### 4. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do Recurso Voluntário para, preliminarmente, negar provimento à realização de perícia ou diligência e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para, à luz da Súmula CARF nº 105, afastar a imposição da multa isolada no percentual de 50% pelo não recolhimento da estimativa.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega