



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.009152/2010-45
ACÓRDÃO	1002-003.952 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TECAR AUTOMOVEIS E ASSISTENCIA TECNICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DESPESAS COM COMPRA DE CRÉDITO DE TERCÉRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo do IRPJ e CSLL, as despesas devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Valor dispendido com compra de créditos de terceiros não é classificado como despesa dedutível.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO PELO BENEFICIÁRIO PESSOA JURÍDICA. IRPJ E CSLL.

Valores recebidos à título de JCP são tributados exclusivamente na fonte, e, por essa razão, devem ser excluídos do lucro líquido para fins de determinação do lucro real do IRPJ. Os valores correspondentes ao JCP deve permanecer na base de cálculo da CSLL, não havendo autorização legal para exclusão.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Andrea Viana Arrais Egypto e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, que davam provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Luís Ângelo Carneiro Baptista – Redator designado

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando parte do relatório do acórdão recorrido esclareço que trata o presente de lançamento para exigência de IRPJ, CSLL e multa isolada. Com base nos dados apurados, foram lavrados: (i) auto de infração de IRPJ com multa de ofício de 75%, juros de mora, e multa exigida isoladamente por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, num total de R\$1.647.886,49 (fls.347/358); (ii) auto de infração de CSLL com multa de ofício de 75%, e juros de mora, num total de R\$452.116,25 (fls.359/368); e (iii) auto de infração de multa exigida isoladamente por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, num total de R\$111.811,67 (fls.371/375). Em síntese, as infrações a seguir descritas:

- 1) CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS - GLOSAS DE CUSTOS: Redução indevida do Lucro Líquido do Exercício 2006, em virtude de lançamento, na conta “custos de veículos novos”, de valor despendido na aquisição de créditos de ICMS de terceiros: empresa comprou crédito de ICMS da empresa Hospfar Ind. e Com. de Produtos Hospitalares Ltda, no valor de R\$2.674.769,97, correspondente à

nota fiscal nº 95945 emitida em 30/03/2006 (fl.83), para regularizar o recolhimento de ICMS a menor efetuado pela Fiat Automóveis S.A.

2) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECEBIDOS: Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores correspondente a JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECEBIDOS - verificou-se que o contribuinte excluiu, mês a mês, Juros sobre Capital Próprio recebidos da TECAR MINAS AUTOMÓVEIS, valores esses constantes da conta 3.07.01.01.02 do balancete 2006 (fls.186/244).

3) MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Contra o lançamento o contribuinte apresentou impugnação a qual foi julgada improcedente. **O acórdão 16-86.719** recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ÔNUS DA PROVA. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. AÇÃO JUDICIAL. ALEGAÇÃO DESACOMPANHADA DE PROVA.

Cabe ao impugnante trazer juntamente com suas alegações impugnatórias todos os documentos que deem a elas força probante.

EXCLUSÃO DOS VALORES DE PIS E COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL EXIGIDOS NO LANÇAMENTO.

Ainda que, via de regra, os valores apurados de Contribuição para o PIS e COFINS sejam dedutíveis das bases tributáveis da IRPJ e da CSLL, após a lavratura da autuação, havendo contencioso administrativo, sua exigibilidade resta suspensa, não sendo autorizada tal dedução, nos termos do § 1º do art. 344 do RIR/99.

IRPJ. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. RECEITA FINANCEIRA.

Os juros sobre capital próprio investido pela sociedade em outra empresa não têm natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira, sendo assim, os juros recebidos em decorrência de aplicação capital próprio em outra pessoa jurídica compõem a base de cálculo do IRPJ.

INDEDUTIBILIDADE DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O valor devido a título de CSLL corresponde a uma parcela do lucro do contribuinte, que é destinada aos cofres públicos em razão de seu dever fundamental de pagar tributos. Não se trata, portanto, de despesa necessária ou operacional à realização da operação ou do negócio que antecede o fato jurídico tributário, que é auferir renda.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRODUÇÃO DE PROVAS APÓS A IMPUGNAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Intimado do acórdão em 09/04/2019 (fls. 445) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 08/05/2019 (fls. 446/447 e 448/457) alegando em síntese:

- 1) **Quanto a glosa de custos de veículos novos referentes ao valor dispendido na aquisição de créditos de ICMS de terceiros:** O valor pago na compra de créditos de ICMS de terceiros, para compensar imposto dessa mesma natureza constitui despesa dedutível, conforme previsto no art. 344 do RIR/99; argumenta que os débitos de ICMS seriam de 1999/2000 e que estariam com a exigibilidade suspensa, esses somente foram pagos em 2006 mediante compensação com créditos de terceiros. Mesmo que se pudesse considerar que o lançamento da despesa tivesse sido realizada em período posterior (pois débito é de 1999/2000) haveria apenas uma postergação de lançamento de despesa, que não é vedado pela legislação. Junta cópia de processo administrativo estadual para comprovar a suspensão da exigibilidade do crédito.
- 2) **Quanto a exclusão no LALUR dos juros sobre capital próprio recebidos de terceiros, refletindo no IRPJ e CSLL:** Como os juros sobre Capital Próprio foram devidamente contabilizados, evidentemente fizeram parte do lucro líquido e corretamente tributados, a exclusão destas receitas do LALUR foi feita para

efeito do IRPJ, em nada afetando a base de cálculo da CSLL. A DRJ não analisou tal argumento, o que poderia até levar a nulidade do acórdão, entretanto não será feito este pedido por celeridade processual e considerando que o mérito será acolhido.

- 3) **Incidência de multa de ofício junto com multa isolada por falta de recolhimento de recolhimento de estimativas.** As estimativas foram recolhidas em conformidade com os valores apuradas na época, eventual irregularidade em razão do questionamento da base de cálculo não pode ensejar multa isolada, visto que terminado o ano-calendário e feito o ajuste final, qualquer parcela restou insuficiente. Inteligência da Súmula CARF nº 105.
- 4) Por fim requer o provimento do recurso com o cancelamento das exigências tributárias.

Com o recurso voluntário **foi juntada cópia do processo administrativo estadual onde se comprova a suspensão da exigibilidade do ICMS.** Argumenta o contribuinte que esta foi juntada apenas parcialmente pela fiscalização.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

1) Admissibilidade:

Nos termos do despacho de fls. 466, o recurso é tempestivo e, preenchendo os demais requisitos formais, deve ser conhecido.

2) Do saneamento do processo - desentranhamento dos documentos de fls. 471/571, por se referirem a outro processo do mesmo contribuinte:

Antes de entrarmos no mérito do recurso se faz necessário apontar acerca da necessidade de saneamento do processo. Às fls. 471 e seguintes foi juntado Recurso contra o acórdão nº 2402-006.937 o qual se refere ao processo de nº 10120.912158/2009-68. No sítio do CARF consta a seguinte movimentação para o processo em questão:

ACÓRDÃO 1002-003.952 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10120.009152/2010-45

.: Informações Processuais - Detalhe do Processo .:

Processo Principal: 10120.912158/2009-68**Data Entrada:** 30/09/2009**Contribuinte Principal:** TECAR AUTOMOVEIS E ASSISTENCIA TECNICA LTDA**Tributo:** IRRF

Recursos		
Data de Entrada	Tipo do Recurso	Resultado do Exame de Admissibilidade
25/03/2013	RECURSO VOLUNTARIO	
21/09/2018	RECURSO VOLUNTARIO	

Andamentos do Processo		
Data	Ocorrência	Anexos
07/03/2019	DECISÃO PUBLICADA Decisão: Acórdão Número Decisão: 2402-006.937 Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. (assinado digitalmente) Denny Medeiros da Silveira - Presidente (assinado digitalmente) Mauricio Nogueira Righetti - Relator Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Denny Medeiros da Silveira, Wilderson Botto (suplemente convocado), João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior e Paulo Sergio da Silva.	

Do teor do acórdão nº 2402-006.937 constata-se o objeto daquele processo não tem relação com a discussão dos temas devolvidos a essa Turma Extraordinária: “Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, contra Despacho Decisório eletrônico proferido pela DRF/GOIANIA, que não homologou as compensações declaradas em DCOMP.” (...) “A DComp em análise descrevia o crédito como sendo Pagamento Indevido ou Maior (PGIM) relativo ao DARF de IRRF (código receita 5706) sobre Juros s/Capital Próprio, com PA em 31.3.07, vencimento em 4.4.07, recolhido em 30.4.07 e no valor total de R\$ 58.633,20”.

Neste sentido, nos parece que os documentos foram anexados no processo errado, devendo os mesmos serem desapensados.

3) Do mérito:

Conforme exposto, trata-se de lançamento para exigência de IRPJ, CSLL e multa por falta de recolhimento de estimativas referente ao **ano-calendário de 2006**. O contribuinte de forma pontual em seu recurso contrapõe a conclusão do acórdão recorrido sobre as três infrações lançadas.

Quanto a infração **001 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS GLOSAS DE CUSTOS**, esta foi mantida com base em mais de uma fundamentação. Vale citar parte do acórdão para melhor compreensão:

Alega a impugnante que **seria dedutível da base do IRPJ e da CSLL o valor pago, em 2006, na aquisição de créditos de ICMS de terceiros.**

Afirma ainda que **os valores de ICMS em questão foram contabilizados em 1999, mas permaneceram com a exigibilidade suspensa**, em função de ação judicial. Diz que foi condenada ao pagamento do imposto, tendo parcialmente anistiado e **pago o débito de ICMS, mediante o crédito adquirido de terceiro em 2006, ano de contabilização do custo/despesa.**

Acrescenta que as formalidades de escrituração só surgiram com o trânsito em julgado na esfera judicial, em 2006, e que o débito e **a aquisição dos créditos teriam sido devidamente incluídos na escrita comercial.**

Inicialmente, cabe ressaltar que, compulsando-se os autos, observa-se que a impugnante não trouxe nenhuma peça do alegado processo judicial que teria dado causa à suspensão da exigibilidade do ICMS.

...

Ademais, conforme demonstrado pela fiscalização, a contabilidade da contribuinte também afasta o entendimento de **que o valor pago para compra de créditos de ICMS de terceiros** seria pertinente a um débito do ano de 1999 com exigibilidade suspensa, posto que (fls.352):

1 - O débito de ICMS, motivo da aquisição dos créditos de ICMS de terceiro, não foi provisionado na contabilidade do contribuinte fiscalizado (balancetes de janeiro a dezembro 2006 - fls. 170 a 227 – [186/244]);

2 - O débito de ICMS não foi escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS(matriz e filial) (fls. 228 a 286 – [245/303]);

3- O valor correspondente à aquisição do crédito foi lançado diretamente em uma conta de custo - conta 3.03.01.01.01 (razão extraído do arquivo magnético fornecido pelo contribuinte fls. 141 – [143 – lançamento contábil em 31/03/2006]);

*4 - Conforme cópias de partes do processo nº 3002213417661 [da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás], os débitos para os quais o contribuinte **adquiriu o crédito de ICMS** se referem aos anos-calendário 1999 e 2000, períodos esses anteriores ao qual o crédito foi utilizado - março de 2006 (fls. 290 – [305/309]);*

*Assim, em razão dos motivos acima expostos, glosamos o valor de **R\$2.674.769,97 referente a compra de créditos de ICMS de terceiros, valor esse lançado na conta 3.03.01.01.01 denominada FIAT PASSAGEIROS.***

Sendo assim, o argumento de que se trataria do pagamento de débito de ICMS com exigibilidade suspensa, originário do ano de 1999, não encontra amparo nas provas constantes do presente processo.

No entendimento desta relatora parece haver uma grande confusão em relação à imputação fiscal. Equívoco que foi inaugurado com a impugnação por meio da qual o contribuinte defendeu a aplicação ao caso do art. 344 do RIR/99, então vigente. Consta da peça de impugnação:

3. Conforme cópias de parte do processo no. 3002213417661, os débitos para os quais o contribuinte adquiriu o crédito de ICMS se referem aos anos calendário de 1999 e 2000, períodos esses anteriores ao qual o crédito foi utilizado – março de 2006 (fls. 290)."

Essa pretensa glosa não pode prevalecer. O valor pago na compra de ICMS para compensar imposto dessa mesma natureza constitui despesa dedutível, conforme previsto no artigo 344 do RIR/99.

Estabelece este artigo e seu parágrafo primeiro:

"Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do Lucro Real, segundo o regime de competência (Lei no. 8.981, de 1995, art. 41).

Parágrafo primeiro. O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do artigo 151 da Lei nº. 5.172, de 1996, haja ou não depósito judicial (lei no. 8.981, de 1995, art. 41 par. 1º)." (destaque nosso)

Ocorre que no caso não se discute o direito de o contribuinte deduzir da base de cálculo do IRPJ os custos relacionados com os tributos devidos pela empresa, o que levaria a discussão quanto ao cumprimento do art. 344 acima transcrito. A imputação fiscal se refere a "Redução indevida do Lucro Líquido do Exercício 2006, em virtude de lançamento na conta custos de veículos novos **de valor despendido na aquisição de créditos de ICMS de terceiros**". O lançamento teve como fundamento legal ao artigos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290, inciso I, 292 e 300, do RIR/99. Em resposta à intimação fiscal o contribuinte esclareceu (fls. 80):

O expediente referenciado solicita a empresa a **justificar a diferença entre os valores de custo e venda de veículos novos no mês de março/2006, sendo o custo no valor de R\$ 9.916.999,02 e a receita de vendas no valor de R\$ 7.427.473,92, resultando o custo maior que a receita de vendas em R\$ 2.489.525,10. Tal diferença se deve ao fato que a empresa comprou crédito de ICMS** da empresa Hospfar Ind. E Com. De Produtos Hospitalares Ltda, CNPJ 26.921.908/0001-21 por intermédio da nota fiscal nº. 95945 emitida em 30/03/2006, no valor de R\$ 2.674.769,97, para regularizar o recolhimento de ICMS a menor efetuado pela Fiat Automóveis S.A.

Às fls. 146 o contribuinte ainda esclarece em sede de resposta à intimação fiscal nº 005:

Em relação ao Item 2 do termo de intimação fiscal no. 005 o expediente referenciado solicita a empresa justificar por que o crédito de ICMS adquirido foi lançado diretamente no custo e para tal, justificamos que em virtude do ICMS Substituição Tributária fazer parte do custo do veículo, os créditos necessários para a regularização da situação fiscal da empresa, também foram lançados na mesma conta (Para maiores detalhes desta operação, favor consultar nossa resposta ao termo de intimação fiscal no. 003 protocolado no dia 22/10/2010 junto a Receita Federal no Estado de Goiás).

...

Para o item 4, ratificamos que os créditos adquiridos foram utilizados para quitar débitos de ICMS da Tecar Automóveis e Assistência Técnica Ltda. junto a Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás.

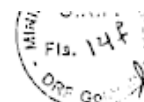
Portanto o debate travado no presente processo está relacionado com a natureza jurídica da “despesa” com a compra de créditos de ICMS de terceiros que foram usados pela contribuinte para pagar débito de ICMS apurado na condição de responsável solidária (débito relacionado a fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro, março, abril, setembro e outubro de 1999 e janeiro de 2000, extintos por compensação em março/2006 - fls. 307, e os quais comprovadamente estavam com exigibilidade suspensa em razão da existência de processo administrativo junto ao estado do Goiás – fls. 308 e 460).

Ou seja, o valor gasto pela Contribuinte para a compra de créditos de terceiros pode ser considerado como despesa dedutível do IRPJ? No entendimento desta Relatora não há espaço para tal aplicação, na verdade além da glosa do custo, a fiscalização poderia até questionar se teria havido um ganho tributável pela empresa na compra desses créditos. Explico.

Diferente das regras da tributação federal, os estados admitem a compra e venda de créditos acumulados de ICMS pelos contribuintes, especialmente quando nos referimentos a empresas exportadoras que pela imunidade constitucional são grandes acumuladores de crédito de ICMS. Neste mercado é muito comum ocorrer a venda/cessão do direito de crédito com um deságio, ou seja, o contribuinte que vende tem um perda, mas o adquirente, em regra, acaba realizando um “ganho por compra vantajosa” na medida em que adquire um ativo de valor superior ao preço pago. No caso concreto, embora não haja imputação fiscal neste sentido, é perceptível (considerando os termos do contrato e as provas de pagamento juntadas aos autos) que o valor do crédito recebido de R\$ 2.674.769,97 foi superior ao valor pago pelo contribuinte ao terceiro, consta do contrato de fls. 149:

2

DO VALOR DA OPERAÇÃO (PREÇO) E DA FORMA DE PAGAMENTO



A CESSIONÁRIA se compromete a pagar à CEDENTE pelos créditos aqui, o valor de R\$ 2.674.769,95 (dois milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, setecentos e sessenta e nove reais e noventa e cinco centavos), equivalentes a 100% (cem por cento) do valor total dos créditos transferidos, nas seguintes datas e condições:

1 - 02 (duas) parcelas, de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), cada uma, com pagamento para os dias 25 de abril de 2006 e 15 de maio de 2006, mediante cheque nominal à Hospfar ou em crédito em conta corrente a ser indicada.

2 - 02 (dois) veículos para transporte, zero quilômetros, sendo um de carga do modelo: Fiorino Furgão da Fiat e outro de passageiros do modelo: City Class Executivo com ar condicionado, a serem entregues dentro de 30(trinta) dias após a assinatura do presente contrato.

3 - O saldo remanescente deverá ser liquidado em até 05 (cinco) anos, na melhor forma que convier a CESSIONÁRIA.

1º OFÍCIO DE NOTAS E CARTAS DE CRÉDITO
AUTÊNTICO PARA OS FUNDAMENTOS

Ainda que não tivesse ocorrido o deságio, de toda sorte, essa despesa com a aquisição do crédito não pode ser classificada como usual e necessária à manutenção das atividades da empresa. A matéria não é nova neste Tribunal, valendo citar julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais que trata do conceito de “despesa dedutível” - **acórdão nº 9101-002.807**:

Assim, o âmago da autuação está, especificamente, em saber se as despesas de juros e variações cambiais glosadas foram necessárias e estariam estreitamente relacionadas às atividades da autuada, sendo imprescindíveis para a manutenção de sua fonte produtora.

O fundamento da autuação do IRPJ foi o art. 242 do RIR/94 (aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994) que trazia uma das regras gerais para que as despesas sejam consideradas dedutíveis:

Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 4).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, 2º).

Além desse, mencionou-se os artigos 243 e 247 do mesmo diploma legal:

Art. 243. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei n.º 4.506/64, art. 45, 2º).

Art. 247. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n.º 3.470/58, art. 2º).

Assim, nos termos da legislação tributária, **as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas e passíveis de dedutibilidade na apuração do resultado**

tributável, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

Diante disso, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, observando que são necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira freqüente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

Por conseguinte, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

...

Como se viu, a condição legal mais importante para a dedutibilidade das despesas é que as mesmas se caracterizem como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora.

Observe-se que tal situação se enquadra em quase uma redundância lógica, ou seja, uma verdade necessária do próprio conceito de despesas necessárias. Ora, as despesas são necessárias à própria atividade do contribuinte. Se a despesa é para fazer face a outro contribuinte, um terceiro, portanto, aquela despesa logicamente não é dedutível do primeiro.

Em que pese o precedente citado tenha analisado lançamento realizado a luz do antigo RIR/94, a fundamentação é perfeitamente aplicável ao caso concreto.

Neste sentido, nego provimento ao recurso do contribuinte neste ponto.

Quanto a infração **002 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL** - antes de entramos no mérito, importante esclarecer que não há no recurso pedido para o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido. Em que pese o contribuinte tenha feito menção quanto à possibilidade de o vício existir, pois o acórdão supostamente não teria se manifestado sobre uma parte da tese de defesa, o contribuinte de pronto afirma que não fará esse pedido. Consta do recurso:

Entretanto, como certamente a decisão será favorável ao contribuinte neste ponto, na forma do Decreto nº 70.235/72 (art. 59, §3º) requer-se o não pronunciamento dessa nulidade, também tal fato se justifica pelo não adiamento do processo por muito mais tempo, visto que o auto de infração foi lavrado em 2010, relativa ao ano-calendário de 2006, e somente julgado em março de 2019 e cientificado ao sujeito passivo no dia 9 de abril último.

...

Por todo o exposto requer a recorrente ou seja conhecido e provido O Presente recurso e canceladas as exigências tributárias constantes do presente processo.

Neste sentido, passo ao mérito.

O lançamento fiscal expõe que analisando o Livro de Apuração do Lucro Real foi verificado que mês a mês o contribuinte excluiu os Juros Sobre Capital Próprio recebidos de empresa do mesmo grupo. Por não haver previsão para tais exclusões foi lavrado auto para exigência de CSLL do período decorrentes da glosa das despesas. E quanto a este ponto o acórdão recorrido manteve o lançamento pelo fato de que: pagamento de JCP é despesa para fonte pagadora, consequentemente é receita financeira do beneficiário.

Em seu recurso o contribuinte afirma que como os juros sobre Capital Próprio foram devidamente contabilizados, fizeram parte do lucro líquido e corretamente foram tributados, a exclusão destas receitas do LALUR foi feita para efeito do IRPJ, em nada afetando a base de cálculo da CSLL. Portanto a controvérsia dos autos refere-se à forma de tratamento tributário a ser conferida às receitas oriundas de Juros sobre Capital Próprio (JCP), especialmente quanto à sua exclusão do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e seus reflexos na base de cálculo da CSLL.

Como afirmado pelo acórdão recorrido os valores recebidos a título de JCP devem ser reconhecidos contabilmente como receita, compondo o lucro líquido do exercício. Essa contabilização está em conformidade com o disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que disciplina tanto a dedutibilidade dos JCP pagos pela pessoa jurídica investidora quanto o tratamento tributário do rendimento auferido pela beneficiária. A mesma norma determina que os JCP recebidos são tributados exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%, sendo o imposto retido na fonte pagadora considerado antecipação do tributo devido em cada período de apuração:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

...

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

Conforme se depreende dos registros do contribuinte, a receita de juros sobre capital próprio não compõe o lucro bruto, lembrando que no caso o valor seria de R\$ 156.815,72. Consta da DIPJ (fls. 163):

16. LUCRO BRUTO	3.366.583,11
17. Variações Cambiais Ativas	0,00
18. Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
19. Ganhos em Operações Day-Trade	0,00
20. Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00
21. Outras Receitas Financeiras	4.229.184,61
22. Ganhos na Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Permanente	0,00
23. Resultados Positivos em Participações Societárias	0,00
24. Resultados Positivos em SCP	1.591.608,34
25. Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
26. Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	0,00
27. Outras Receitas Operacionais	704.694,02
28. (-) Despesas Operacionais	7.091.038,51
29. (-) Variações Cambiais Passivas	0,00
30. (-) Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00
31. (-) Perdas em Operações Day-Trade	0,00
32. (-) Juros sobre o Capital Próprio	80.000,00
33. (-) Outras Despesas Financeiras	910.007,23
34. (-) Prej. Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Perm	0,00
35. (-) Resultados Negativos em Participações Societárias	0,00
36. (-) Resultados Negativos em SCP	0,00
37. (-) Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00
38. LUCRO OPERACIONAL	1.811.024,34
39. Receitas Alien. Bens/Direitos do Ativo Permanente	0,00
40. Outras Receitas Não Operacionais	154.815,72
41. (-) Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados	1.093,95
42. (-) Outras Despesas Não Operacionais	0,00
43. RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	1.964.746,07
44. (-) Participações de Dobêntures	0,00
45. (-) Participações de Empregados	0,00
46. (-) Partic. Administradores e Partes Beneficiárias	0,00
47. (-) Contrib. p/ Assistência ou Fisvid. de Empregados	0,00
48. LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	1.964.746,07
49. (-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	57.375,10
50. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IREJ	1.907.370,97
51. (-) Provisão para o Imposto de Renda	29.295,04
52. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	1.878.075,93

os dados desta declaração são cópia fiel do original.

No mais da verificação da Ficha 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) e Ficha 16 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa), efetuadas “com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução” e possível notar a identidade entre os valores considerados para composição da base de cálculo de ambos os tributos, vejamos um exemplo:

Discriminação	Março
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
01. Base de Cálculo do Imposto de Renda	304.882,45
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02. A Alíquota de 15%	45.732,37
03. Adicional	24.488,25
04. Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00
DEDUÇÕES	
05. (-) Deduções de Incentivos Fiscais	0,00
06. (-) Imp. de Renda devido em Meses Anteriores	35.462,94
07. (-) Imp. de Renda Retido na Fonte	8.283,03
08. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09. (-) IR Retido na Fonte por Órgãos Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	483,14
10. (-) IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
11. (-) Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
12. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	25.991,51
13. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
Os dados desta declaração são cópia fiel do original.	
Data e Hora de Entrega - 22/06/2007, 11h51min6 D&F - Goiânia	

Discriminação	Março
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
CÁLCULO DA CSLL	
01. Base de Cálculo da CSLL	304.882,45
02. CSLL Apurada	27.439,42
DEDUÇÕES	
03. (-) Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)	0,00
04. (-) Créditos s/ Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº 11.051/2004)	0,00
05. (-) CSLL Devida em Meses Anteriores	14.206,66
06. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. Ganhos de Cap. (MP nº 1858-6/1999)	0,00
07. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	387,35
08. (-) CSLL Ret. na Fonte p/ Demais Ent. Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003, art. 34)	0,00
09. (-) CSLL Ret. na Fonte p/ Pes. Jur. Dir. Priv. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
10. (-) CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est., D.F. e Mun.	0,00
11. CSLL A PAGAR	12.845,41
12. CSLL A PAGAR DE SCP	0,00
Os dados desta declaração são cópia fiel do original.	
Data e Hora de Entrega - 22/06/2007, 11h51min6 D&F - Goiânia	

Dessa forma, diante da ausência de provas, não há com ratificar a afirmação de que os juros sobre capital próprio foram devidamente contabilizados e oferecidos à tributação da CSLL.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso também quanto a este ponto.

Por fim, quanto a infração **003 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução**, explica o lançamento que “na folha 317 consta planilha contendo as bases de cálculo da multa isolada por estimativa do IRPJ e na folha 313 consta planilha explicativa do cálculo do Lucro Real mensal levando em consideração a glosa de custo de veículos novos - conta 3.07.01.01.02 no valor de R\$ 2.674.769,74 e glosa da exclusão no Lalur de Juros sobre Capital Próprio Recebidos no valor de R\$ 154.815,72.

Observa-se então que a multa isolada lançada está diretamente relacionada com o lançamento da exigência do tributo apurado em razão das glosas realizadas, esse já acrescido de multa de ofício de 75%. O objeto do recurso neste ponto cinge-se em questionar a aplicação concomitante das multas.

E quanto a este ponto temos dois cenários. Para os lançamentos anteriores a 2007 a concomitância das multas é afastada em razão 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.”

Entretanto, para os fatos ocorridos após alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/07, no art. 44, da Lei nº 9.430/96 não há hoje um consenso.

Há quem entenda que a citada medida provisória trouxe de forma expressa a possibilidade de aplicação das duas penalidades em casos como ora analisado, afinal haveria duas condutas igualmente puníveis: o não pagamento do tributo, levando à aplicação da multa do art. 44, I haja vista a necessidade de realização do lançamento de ofício do crédito tributário e a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, exigida em razão do não recolhimento as estimativas mensais, notadamente pelo fato de tal conduta ser exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

Após análise mais aprofundada sobre o tema essa Conselheira diverge a tese citada. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ formou jurisprudência pacífica acerca da impossibilidade da concomitância. O STJ reconhece que a multa de ofício é penalidade devida pelo descumprimento da obrigação principal, enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprime o descumprimento destas. Entretanto, considerando que a insuficiência de pagamento do imposto deve ser penalizada com multa de ofício, essa vinculada à obrigação principal, não pode haver a cumulação com a multa isolada, “uma vez que a primeira (infração mais grave) absorve a segunda (infração menos grave), em razão do princípio da consunção”.

Referido entendimento foi ratificado inclusive para os fatos geradores ocorridos após as alterações promovidas pela Medida Provisória em 2007.

Vejamos precedente da lavra do Ministro Hermam Benjamin, no AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 1.878.192 - SC:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A controvérsia, no Recurso Especial, consiste em saber se é possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.
2. O Tribunal de origem não admitiu o Recurso Especial da recorrente com base em dois fundamentos: i) ausência de violação ao art. 1.022, do CPC/15 e ii) aplicação da Súmula 83 do STJ, uma vez que o acórdão recorrido estaria de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.
3. O agravante, contudo, não impugnou especificamente o fundamento da incidência da Súmula 83 do STJ. O STJ entende que, inadmitido o Recurso Especial com base no referido preceito sumular, incumbe à parte, no Agravo em Recurso Especial, apontar precedentes contemporâneos ou supervenientes aos referidos na decisão impugnada.
4. Constata-se que a parte agravante não impugnou especificamente o fundamento da decisão recorrida - de que o seu Recurso Especial não mereceu conhecimento - reiterando sua argumentação referente ao mérito. O STJ tem firme posicionamento segundo o qual a falta de combate a fundamento suficiente

para manter a decisão recorrida justifica a aplicação, por analogia, das Súmulas 283 e 284 do Colendo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido: AgInt nos EDcl no REsp 1.852.645/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma e DJe 11/2/2021.

5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

6. Agravo Interno não provido.

...

Em suas razões do Recurso Especial, a recorrente aponta que houve violação aos arts. 1.022, II, do CPC/15, 44, I e II, 'b', da Lei 9.430/96. Afirmar que é possível a cumulação da multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei 9.430/96, com a multa isolada, prevista no art. 44, II, 'b', da Lei 9.430/96. Afirmar (fl. 324, e-STJ): “Como resta evidente do teor da norma legal, a multa de ofício e a multa isolada são penalidades distintas, para ações distintas, e com bases de cálculo distintas”.

...

No caso em questão, a agravante afirma que “encontra-se pendente o julgamento de agravo interno interposto pela Fazenda Nacional, AREsp 1.603.525, além de inexistirem decisões da Primeira Turma.” (fl. 356, e-STJ). **Em relação ao AREsp 1.603.525/RJ, verifica-se que o julgamento do seu Agravo Interno já foi concluído no sentido de que “a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996”.** A propósito: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015

...

Ademais, **veja-se que a Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.** Cito, a título exemplificativo (grifos acrescidos):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional,

recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

(AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20)

Destaco ainda a existência de precedentes recentes da Câmara Superior no mesmo sentido: pela impossibilidade de aplicação em conjunto da multa de ofício e da multa isolada. Vejamos:

PROCESSO 13855.722711/2011-91

ACÓRDÃO 9101-007.043 – CSRF/1ª TURMA

SESSÃO DE 7 de junho de 2024

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Neste sentido, aplicando ao caso o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e o precedente da 1ªCSRF, afasto a exigência da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal, entendendo que essa deve ser absorvida pela multa de ofício em razão da aplicação do princípio da consunção das penas.

4) Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista, redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do voto da ilustre Relatora quanto ao não cabimento de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL.

Para o entendimento da razão de existir da multa isolada em comento, se deve primeiro compreender a razão da existência do recolhimento de IRPJ/CSLL por estimativa. A forma de recolhimento padrão de IRPJ/CSLL é através da apuração do lucro real trimestral. Mas o contribuinte pode optar por fazer a sua apuração do lucro anualmente (conforme art. 2º da Lei 9.430/96). E se assim o fizer, este mesmo artigo prevê o pagamento mensal do IRPJ por estimativa, como forma de antecipação do tributo a ser apurado no final do ano-calendário. Ao mesmo tempo, o art. 28 da mesma Lei 9.430/96 cita que se aplica à CSLL as mesmas normas aplicadas para o IRPJ.

Então, há uma expectativa de entrada de recursos pelo Estado com o recolhimento do tributo por estimativa. Por essa razão, então, há a imposição de multa isolada, caso não se observe o dever do contribuinte de efetuar os recolhimentos por estimativa.

A Súmula CARF nº 105 pacificou o entendimento sobre a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL:

Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento previsto no art. 44, inciso II, da Lei nº 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 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;

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.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, que resultou na Súmula CARF nº 105. A forma legislativa anterior dava margem a interpretação da existência de *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo.

Assim, a Súmula CARF nº 105 ficou restrita às multas isoladas relativas a períodos anteriores à nova legislação, já que todos os Acórdãos Precedentes são referentes a multas isoladas aplicadas com base na redação legal anterior às alterações referidas.

Partindo para a nova configuração legal, se percebe que as multas isoladas e as em conjunto com os tributos, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de naturezas distintas. São, na verdade, duas as penalidades previstas no art. 44: uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

Conclui-se, pois, que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas. No IRPJ e na CSLL, se observa que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75%. No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50%.

Desta forma, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas, por razões diversas.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência

de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Corroborando este entendimento, recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho julgou procedente a multa isolada em tela através do Acórdão 9101-007.399 – CSRF/1ª TURMA, de 13/08/2025, por voto de qualidade, estando assim ementada no que interessa:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luís Ângelo Carneiro Baptista