



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10930.721800/2017-77
ACÓRDÃO	1102-001.941 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIAVENA APOIO ADMINISTRATIVO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

LUCRO REAL ANUAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. REITERADOS ATOS INEQUÍVOCOS DE MANIFESTAÇÃO DE VONTADE. OPÇÃO VÁLIDA. ESTIMATIVAS MENSAS. INDIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. EXIGIBILIDADE.

A opção pelo regime de apuração do tributo com base no lucro real anual aperfeiçoa-se, também, mediante reiterados atos inequívocos de manifestação de vontade do contribuinte, ainda que não haja efetivo pagamento da estimativa correspondente ao mês de janeiro do correspondente ano, a exemplo de demonstração da apuração do tributo nesses moldes – em DIPJ/ECF, de confissão do tributo – em DCTF/DComp, e de quitação, ainda que parcial, pela via da dedução de valores retidos na fonte ou da compensação declarada, como se vê no caso concreto, não subsistindo a leitura isolada do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.430/96 - desconectada das formas alternativas de liquidação ofertadas, inclusive, no mesmo diploma legal -, sendo plenamente exigível a multa isolada por inadimplemento de estimativas mensais.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

BOA-FÉ. CONFIANÇA. DEVERES DO ADMINISTRADO. COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. VEDAÇÃO.

É vedado o comportamento contraditório do administrado, por infringir a boa-fé objetiva e estremecer a confiança que se deve nutrir nas suas relações com a Administração.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati e Gabriel Campelo de Carvalho, que lhe davam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1102-001.940, de 27 de fevereiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 10930.721801/2017-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a Impugnação do sujeito passivo, julgou-a improcedente, mantendo o crédito tributário, decorrente do auto de infração, pág. 31, que exige R\$ 314.503,21 de Multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais de CSLL dos períodos de apuração 01, 03 a 09 e 11/2015, com base legal nos arts. 2º, 28 e 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requer seja admitido, conhecido e provido o presente recurso voluntário, reformando-se o Acórdão nº 109-008.563 – 1ª Turma/DRJ09, para julgar totalmente improcedente a exigência fiscal, tendo apontado, em síntese:

- O argumento da tributação pelo lucro real trimestral e da ausência de opção pelo lucro real anual.
- Inexigibilidade da cobrança de estimativas mensais e da multa isolada pelo seu não recolhimento.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever o voto vencido, que pode ser consultado no acórdão paradigma e deverá ser considerado, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

O relatório apresentado pela Ilustre Relatora indica que a Recorrente (i) apresentou ECF demonstrando a apuração do lucro real anual e das estimativas mensais, (ii) confessou estimativa de janeiro do correspondente ano em DCTF e, (iii) no que toca ao IRPJ, liquidou parte da tal estimativa com outro crédito, mediante Declaração de Compensação – tudo espontaneamente.

A despeito de tal contexto, a Relatora apresentou voto tendente a afirmar que somente o pagamento, via DARF, seria o meio legítimo para indubitavelmente o contribuinte manifestar sua opção pelo regime em questão, acolhendo o argumento trazido em recurso voluntário.

Entendo que tal assertiva é completamente equivocada.

Como é cediço, em regra se apura o IRPJ com base no lucro real trimestral (art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A tributação a partir do lucro real anual, presumido ou arbitrado depende da opção ou do enquadramento nas hipóteses legais previstas (arts. 2º e 26, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 47 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995).

Contudo, a dinâmica do IRPJ e da CSLL admite que o contribuinte apure o tributo e o quite sem realizar um efetivo pagamento sequer.

Exemplo disso é a dedução de imposto sobre a renda retido na fonte em montante compatível com o devido no mês/trimestre/ajuste anual, o que se vê aos borbotões. Vejamos, por exemplo, os termos dos incisos III e IV do § 4º do art. 2º da **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, que colocam, *prima facie*, a retenção sofrida na fonte em pé de igualdade com o “imposto de renda pago” (grifos nossos):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada [...]

[...]

§ 4º Para efeito de determinação do **saldo de imposto a pagar** ou a ser compensado, a pessoa jurídica **poderá deduzir** do imposto devido o valor:

[...]

III - do **imposto de renda** pago ou **retido na fonte**, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do **imposto de renda pago** na forma deste artigo.

Nessa esteira, este Conselho editou a Súmula nº 138, na qual se consolida e pacifica a compreensão de que a **retenção** sofrida na fonte **caracteriza pagamento** apto a atrair a regra decadencial esculpida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional:

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Outra situação muito corriqueira é o contribuinte **extinguir** o imposto/contribuição mediante compensação com créditos diversos (arts. 156, inciso II, e 170 do Código Tributário Nacional e art. 74 da **Lei nº 9.430**, de 1996).

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou, por exemplo, a Súmula CARF nº 177, autorizando que estimativas mensais (**opção** pelo lucro real anual) objeto de **compensações** não homologadas componham saldo negativo do imposto devido no ajuste anual.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

A “dinâmica”, que assim rotulo, **é dada pela lei**, no caso, **a própria Lei nº 9.430**, de 1996, como visto acima, que traz a disposição supostamente incontornável, invocada pela Ilustre Relatora.

A posição encampada pela Ilustre Relatora poderia trazer como consequência a impressão de que o diploma legal em questão sofreria de contradição (antinomia) interna, ou de que o legislador ordinário estivesse acometido de “transtorno bipolar”: pode deduzir o imposto/contribuição retido(a) na fonte do tributo a pagar, pode compensar, mas somente o dispêndio efetivo do vil metal na agência bancária seria o instrumento hábil para manifestação da opção por esse ou por aquele regime.

Ora, o pronunciamento da Ilustre Relatora, no que foi acompanhada por parte do colegiado, colide, por exemplo, com as manifestações dispostas em inúmeros outros processos em que, **SEM PROVA** DE EFETIVO PAGAMENTO de estimativa mensal, reconhece-se direito creditório ao contribuinte alusivo a saldo negativo de IRPJ/CSLL (apuração anual), mediante aplicação da Súmula CARF nº 177 ou admissão de retenções sofridas na fonte – ressaltando que a “prova”, por se

tratar de processos de repetição de indébito, competiria ao autor do feito, o contribuinte.

Ou seja, a prevalecer o entendimento da Ilustre Relatora, para todo e qualquer processo envolvendo saldo negativo de IRPJ/CSLL (apuração anual), o contribuinte deveria provar haver desembolsado valor, pago o DARF de estimativa, para prevalecer a opção, sob pena de se enquadrar o peticionante na regra geral de apuração do imposto/contribuição (trimestral).

Aplicar indistintamente a ideia de que **apenas o pagamento** revelaria o desejo do contribuinte de optar pelas formas de apuração de imposto alternativas levaria ao absurdo de se conceber uma “tese do milênio”. Vejamos uma ilustração, obviamente hipotética:

- a pessoa jurídica XYZ apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF) demonstrando a apuração do IRPJ com base no lucro real anual, com “recolhimento” de estimativas mensais;
- recolhimento mesmo, via documento de arrecadação (DARF), não houve;
- mês a mês, o contribuinte deduzia, do imposto devido, o retido pelas mais variadas fontes pagadoras, e o saldo da estimativa a pagar era liquidado mediante compensação com saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- em auditoria fiscal, constatou-se que o contribuinte amortizou indevidamente ágio, decorrente de operações simuladas/fraudulentas intragrupo (“ágio interno”);
- atuado, na modalidade de apuração do lucro escolhida pelo contribuinte (lucro real anual), instaurou-se o contencioso administrativo;
- o processo chega ao CARF e fica sob a relatoria de quem acredita que a opção só se materializa com o pagamento (na hipótese, de estimativa mensal); e
- o hipotético relator vota pelo provimento do recurso do contribuinte, pois o atuante deveria adotar a regra (lucro real trimestral), dada a “ausência” de efetiva opção pelo lucro real anual.

A “tese” deve ser confirmada nos extremos. Se não for, não presta.

Por seu turno, a confissão de dívida, que tanto pode se dar com a Declaração de Compensação, quanto, por exemplo, pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, prescinde de qualquer ato da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário. Nessa linha, convém invocar a Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Ora, se o crédito tributário foi constituído pela confissão do contribuinte e extinto, ainda que parcialmente, por compensação declarada, o que mais se pode

querer? A interpretação sistemática coloca a sete palmos a literal, isolada e rasa da norma na qual se agarra a Ilustre Relatora e os pares que a seguiram.

No presente caso, há, ainda, princípios e valores intrínsecos violados pela recorrente.

Acrescento que princípios se sobrepõem às normas e, para tanto, socorro-me do que lançado no brilhante voto condutor do Acórdão nº 301-31.008, da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, relatoria do Conselheiro José Lence Carlucci:

A doutrina, sobretudo do direito administrativo e do direito tributário, acentua a distinção entre princípio e norma. O princípio é mais importante que a norma. Donde: violar princípio é algo muito mais grave que violar norma. O princípio é descrito por linguagem figurada ou metafórica: norte, veto, alicerce do sistema constitucional, é dizer: disposição capital diante da qual a exegese das outras normas insertas no sistema há de conformar-se.

Ao prefaciá-lo seu admirável Tratado de Direito Privado, averbou Pontes de Miranda que: "os sistemas jurídicos são sistemas lógicos, compostos de proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos". A função social do Direito é dar valores a estas situações, interesses e bens, e regular-lhes a distribuição entre os homens.

Na fecunda formulação de sua Teoria Tridimensional do Direito, demonstrou Miguel Reale que a norma jurídica é a síntese resultante de fatos ordenados segundo distintos valores. Com efeito, leciona ele. Onde quer que haja um fenômeno jurídico há, sempre e necessariamente: um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.); um valor que confere determinada significação a este fato; e finalmente uma regra ou norma que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor.

Flagrado na ilicitude, o contribuinte busca se valer de sua própria torpeza: demonstra (em ECF) a estimativa de janeiro de 2015 (e outras tantas), confessa-a (em DCTF), compensa-a, extingue-a e a confessa em parte em DComp e, na tentativa de fugir da penalidade, finge que nada daquilo serve, que nada daquilo tem valor, que somente o desembolso efetivo da estimativa revelaria sua intenção de adotar o lucro real anual.

Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, diploma de aplicação subsidiária no processo administrativo fiscal, são deveres do administrado perante a Administração, dentre outros: **expor os fatos conforme a verdade; proceder com lealdade e boa-fé; e não agir de modo temerário.**

O comportamento pautado na boa fé também é expresso no art. 5º do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015).

A boa-fé, esperada das e pelas partes, é objetiva, ou seja, independe de haver boas ou más intenções.

Assim, é vedado o comportamento contraditório, já que afronta a boa-fé objetiva e estremece a confiança que deve ser nutrida entre os personagens da relação jurídica.

Nesse sentido, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, excertos do primoroso voto condutor do Acórdão 1301-006.336, de lavra do Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso:

Além disso, a conduta do Recorrente, ao optar expressamente pelo lucro presumido para depois arguir a nulidade exatamente em função da consideração dessa opção pela Autoridade Fiscal, contraria a própria boa-fé objetiva e a proteção da confiança, na perspectiva da vedação ao comportamento contraditório (**venire contra factum proprium**). Segundo ANTONIO MENEZES CORDEIRO, a locução **venire contra factum proprium** “traduz o exercício de uma posição jurídica em contradição com o comportamento assumido anteriormente pelo exercente”, que é tido como inadmissível¹.

Apesar de originado no direito privado, é fato que a aplicação desse instituto ao direito público vem sendo admitida majoritariamente, conforme demonstrado por FLÁVIO RUBINSTEIN². Inclusive, este CARF realiza a sua aplicação ao direito tributário com frequência (Cf. Acórdãos n. 3401-003.290, 2101-002.059 e 1401-004.667).

A verdade material revelada nos autos é que o contribuinte adotou o lucro real anual, que emerge de uma **série de atos inequívocos de sua vontade**.

A descarada mentira não deve prevalecer.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente Redator

¹ Cf. CORDEIRO, Antonio Menezes. Da boa fé no direito civil. - Coimbra: Almedina, 2013, p. 742.

² RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário - Série Doutrina Tributária Vol. III. - São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 65-66.