



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720053/2016-81
ACÓRDÃO	1002-003.891 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ZONI SUPERMERCADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

ESTIMATIVAS DECLARADAS EM DCTF. DUPLICIDADE DA EXIGÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

Na hipótese de falta de pagamento, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal da contribuição social, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento da CSLL apurada na data do fato gerador tem hipóteses de incidências distintas, tornando assim cabível o lançamento concomitante dessas penalidades

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), Maria Angelica Echer Ferreira Feijó e Andrea Viana Arrais Egypto, que lhe davam provimento parcial para afastar as exigências da multa e juros exigidos isoladamente por falta de recolhimento da estimativa mensal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino – 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 Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando o Relatório do acórdão recorrido, esclareço que trata o presente de Auto de Infração – AI de fls. 1.196/1.206, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no montante de R\$227.319,85, valor atualizado até 01/2016, relativo ao exercício 2012, ano-calendário 2011. Demonstrativo do crédito tributário lançado.

Tributo/código de receita	Imposto/contrib/multa R\$	Juros de Mora calculados até 01/2016 R\$	Multa de Ofício R\$	Total do crédito R\$	Fls. do AI
IRPJ - 2973	72.065,32	28.206,36	54.048,99	154.320,67	1.196 a 1.206
Multa exigida isolada - 1649	72.299,18			72.999,18	1.196 a 1.206
Total dos créditos tributários constituídos				227.319,85	

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 1.156/1.174 e anexos, fls. 1.175/1.194 e no Auto de Infração - AI, fls. 1.196/1.206, foram apuradas as seguintes infrações:

I - Falta/Insuficiência de recolhimento do ajuste anual da CSLL, fato gerador 31/12/2011 - R\$72.065,32, acrescido de multa de ofício de 75% (fls. 1.197).

II - Multa isolada - Falta de recolhimento das estimativas de CSLL apuradas sobre as infrações (fls. 1.197/1.198), fato gerador 31/1/2011 a 31/12/2011.

III - Multa ou juros isolados. Falta de recolhimento das estimativas declaradas em DCTF de CSLL (fls. 1.198), fato gerador 31/5/2011 a 31/12/2011.

Do TVF, fls. 1.156/1.174 e anexos, fls. 1.175/1.194, extraem-se, em síntese, as seguintes informações:

A pessoa jurídica autuada é constituída sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada e tem como objeto social a atividade econômica de supermercado e afins. A forma de tributação adotada, nos exercícios 2013 e 2012, foi pelo lucro real anual. A contribuinte foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, durante o procedimento fiscal e, após análise dos documentos e fatos, a fiscalização constatou irregularidades na apuração do IRPJ e contribuições, conforme a seguir relatado.

I - Receita com deságio na compra de títulos (R\$6.415.498,13).

A contribuinte teve negado, em sede de segunda instância, seu pedido de compensação de créditos não relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal e de terceiros (processo 13971.723466/2012-93).

De acordo com o contrato formalizado entre as partes, de 14/12/2012, apresentado à fiscalização, os créditos de R\$10.000.000,00 foram adquiridos pela fiscalizada da Brazilian Landbank Empreendimentos, Incorporações e Representação Comercial Ltda, CNPJ 08.030.342/0001-66. Os créditos seriam utilizados para habilitação e homologação junto a SRF e extinção de débitos tributários da cessionária (Zoni).

As cláusulas do contrato estabeleciam que a fiscalizada deveria pagar 20% do valor do crédito adquirido de R\$5.000.000,00 (o correspondente a R\$1.000.000,00), mais R\$2.813.540,95 e mais R\$3.750.000,00 pela cessão dos outros R\$5.000.000,00 em direitos creditórios.

Afirma a fiscalização que os valores previstos no contrato não correspondem aos registros contábeis da fiscalizada. Conforme a seguir relatado (fls. 1159 do TVF):

É aí que reside a aparente contradição entre o contrato apresentado e os registros contábeis: não houve o reconhecimento contábil do valor a pagar pela fiscalizada de R\$4.750.000,00. Mas este reconhecimento da dívida não aconteceu porque estava atrelado ao reconhecimento do direito creditório nas compensações levadas a efeito no âmbito da Receita Federal.

Na contabilidade de 2013 não foi localizado lançamento da obrigação descrita no contrato.

A fiscalizada, independentemente do caminho escolhido para obter os créditos adquiridos, teria de reconhecer o deságio na aquisição dos créditos pelo regime de competência, visto ser este o regime de escrituração vigente.

Relata a autoridade fiscal que o deságio total da operação foi de R\$7.186.459,05. Deste valor, somente R\$770.960,92 foi oferecido à tributação. O deságio de R\$6.415.498,13 = (R\$7.186.459,05 - R\$770.960,92) não foi tributado, motivo pelo qual foi lançado como receita e multa de ofício, com apuração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

II - Ganho de Capital na venda de terreno Madre Paulina.

A fiscalizada não apurou o ganho de capital do terreno situado no município de Gaspar/SC, na rua Madre Paulina. A fiscalização descreve os motivos pelos quais os custos apropriados não estão corretos.

Foi considerado, no cálculo do ganho de capital, que houve a venda de duas frações do terreno, sendo dez mil metros quadrados em 19/10/11 e o restante (13.949,35 m²) em 3/2/12.

Elabora a tabela constante das fls. 1.162, do TVF, com os valores das receitas não operacionais auferidas pela venda do terreno em duas etapas, adicionadas de ofício ao lucro líquido para o cálculo do lucro real, sendo: R\$737.119,11 (19/10/11) e R\$371.877,72 (3/2/12).

III - Despesas não dedutíveis.

Pagamento realizado em 2012 de despesas referentes ao ganho de capital dos sócios do Supermercado Hack no total de R\$90.317,69 (Darf de R\$22.281,76 e de R\$68.035,93), deduzido como despesa em 02/2012. De acordo com o histórico dos lançamentos, foi uma parcela assumida na aquisição da empresa, devendo fazer parte do custo de aquisição e escriturado no ativo da fiscalizada.

Os valores estão escriturados nas contas: 04.2.3.02.001 - Juros e 04.2.3.02.003 - Multas e foram glosados pela fiscalização. Os valores escriturados como despesa do exercício, referente à multa por descumprimento de contrato com o Citibank, julho/2012 (R\$35.962,20 - conta 04.2.4.02.003 - Multas) não são dedutíveis na apuração do imposto e foram adicionados de ofício ao lucro líquido para apuração do lucro real.

IV - Glosa de juros na aquisição de terrenos.

As despesas financeiras na aquisição de vários terrenos, em 2011 e 2012 e vendidos posteriormente, não são consideradas dedutíveis. A compra e venda de terrenos não é atividade constante do contrato social da fiscalizada, portanto, as referidas despesas não são necessárias às transações e operações da empresa, não são usuais e normais à atividade desenvolvida ou à manutenção de sua fonte produtiva.

As despesas foram escrituradas na conta 04.2.3.01.001 – Variação Monetária Passiva, tabela 2 do TVF, fls. 1.163 e Anexo 1 - Despesas Financeiras na aquisição de terrenos, fls. 1.175/1.177. As despesas foram adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real.

V - Glosa despesas desnecessárias - contrato Sérgio Waldich.

De acordo com o contrato de mútuo apresentado, não há previsão de pagamento de juros no ano de 2012. Os pagamentos realizados em 2012, supostamente de juros, correspondente a R\$66.837,00 (28/6/12) e R\$5.529,00 (31/7/12), lançados na conta 04.2.3.01.001 - Variação Monetária Passiva, trata-se de mera liberalidade, não se enquadrando em despesas obrigatórias, consideradas não dedutíveis. As despesas financeiras foram adicionadas ao lucro líquido.

VI - Juros parcelamento IRPJ e CSLL.

Acréscimos legais incidentes sobre parcelamento de IRPJ e CSLL não podem ser deduzidos como custo ou despesa na determinação do lucro real (art. 41, §2º da Lei nº 8.981/95, art. 2º da Lei nº 7.689/88 e art. 1º da Lei nº 9.316/96).

Glosada a despesa lançada a título de juros de IRPJ e CSLL apropriada em 01/2012, conta 04.2.3.02.006 Juros Tributos de 31/1/2012, conforme tabela 3, fls. 1.165. As despesas financeiras foram adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real.

VII - Lançamentos estornados.

a) Lançamentos na conta Caixa, realizados mensalmente, duas vezes ao mês em 2011 (setembro a novembro) e nove lançamentos mensais em 2012, totalizando 166 lançamentos, que foram estornados, conforme anexo ao TVF, fls. 1.178/1.182.

A fiscalização relata que os lançamentos estornados não são considerados equívocos, mas sim estornos intencionais, feitos após o início do procedimento fiscal e após os dados terem sido questionados (arquivos entregues em 30/7/14). Tais estornos não produzem efeito na contabilidade de 2011 e 2012 e os lançamentos não possuem lastro documental.

b) Lançamentos estornados da conta fornecedores (a crédito).

Estorno de inclusão de obrigações na conta fornecedores contra a conta caixa. Este grupo de lançamentos estornados é composto por créditos na conta Caixa e débitos na conta Fornecedores, conforme valores constantes na tabela 4, fls. 1.168. Os pagamentos efetuados por fornecedores constituem receitas não oferecidas à tributação e foram lançados como presunção de omissão de receitas.

c) Lançamentos estornados da conta caixa.

Estornos realizados em 2013, referentes aos anos de 2011 e 2012, de pagamentos supostamente efetuados com despesas de aterro de dois terrenos (terreno penha e terreno br470) e adiantamento para futura compra de imobilizado. Incluídos os pagamentos a fornecedores efetuados em 2011, cuja saída do caixa não tem justificativa nem amparo documental. Os valores discriminados na tabela 5, fls. 1.168, foram considerados pagamentos sem causa, e não houve recolhimento do imposto de renda na fonte.

Lançamento foi feito considerando o valor pago líquido do imposto, cuja alíquota é de 35%, conforme art. 674 do RIR/99.

VIII - Distribuição de lucros.

Em 2012, a fiscalizada transferiu para a conta 02.3.2.02.004 - Reserva de Lucros a Distribuir (R\$214.830,00 em 1/1/12), considerando o saldo inicial da conta (R\$71.097,14), o valor de R\$285.927,14, saldo final em 31/12/2012, foi distribuído a título de lucros.

Em 2/1/12 houve transferência de R\$770.960,92 da conta contábil 02.3.4.04.003 - Ajustes de Exercícios Anteriores para a conta 02.3.4.03.002 – Prejuízos Acumulados, valor que a fiscalizada disse se referir ao ano de 2011 nas transações com o Brazilian Landbank.

Concluiu a fiscalização que, se houve prejuízo em 2011 (diferença entre R\$770.960,92 e R\$214.830,00) e mesmo assim foi distribuído lucro (R\$285.927,14), o pagamento foi considerado sem causa e tributado na fonte (IRRF lançado no processo nº 13971.720051/2016-91).

IX - Multas isoladas.

a) Estimativas calculadas e não pagas. Na DIPJ 2012, ano-base 2011, a fiscalizada calculou as estimativas de IRPJ e CSLL com base em balancetes de suspensão, mas recolheu as estimativas em valores diferentes. A tabela 6, fls. 1.170 do TVF, descreve os valores declarados em DIPJ/DCTF e os recolhidos/compensados em Dcomp, bem como o valor da multa isolada lançada.

b) Multas isoladas calculadas. Valores das multas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, considerando as infrações que apuraram IRPJ e CSLL, conforme art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 e discriminadas na tabela 8, fls. 1.172 do TVF.

X - Ajuste anual - tributos calculados e não pagos.

Pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL no ano de 2011, os tributos calculados no ajuste anual, constantes da DIPJ, não foram declarados em DCTF e nem recolhidos ou compensados, sendo R\$184.821,43 (IRPJ) e R\$72.065,32 (CSLL).

A multa de ofício aplicada nos lançamentos foi no percentual de 75%, art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Os registros do sistema SAPLI foram atualizados para os valores do LALUR apresentado durante a fiscalização.

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 15/1/2016, conforme Termo de ciência por abertura de mensagem, fls. 1.214, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE perante a RFB, nos termos do art. 23, §2º, III, alínea "b" do Decreto nº 70.235/72.

Foi apresentada, em 16/2/16, a impugnação de fls. 1.217/1.222.

Por meio do **Acórdão 02-81.121**, a 7ª Turma da DRJ/BHE julgou a impugnação procedente em parte, determinando exclusão da multa isolada relativa ao código de receita 1649: "No AI CSLL, fls. 1.197/1.198, houve duplicidade da exigência da multa isolada sob a rubrica Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada no período de 1/2011 a 12/2011. A multa também foi exigida e mantida integralmente no AI CSLL, processo nº 13971.720052/2016-36, motivo pelo qual deve ser cancelada neste processo". O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

IRPJ. ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO A MENOR. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos integralmente, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente de falta de pagamento de estimativas mensais, concomitantemente com multa proporcional, referente ao imposto devido e não pago ao final do período de apuração anual, haja vista cuidarem de hipóteses punitivas distintas.

RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA.

Constatando-se duplicidade de exigência da multa isolada apurada em outro processo da mesma ação fiscal, o lançamento deve ser retificado para excluir a multa exigida indevidamente.

ESTIMATIVAS DECLARADAS EM DCTF. DUPLICIDADE DA EXIGÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não são encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União.

Na hipótese de falta de pagamento, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

PERÍCIA. PROVA POSTERIOR. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia dar-se-á quando a autoridade julgadora entendê-la necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

As provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de apresentação posterior, a não ser nos casos previstos em lei, que não foram atendidos.

Impugnação Procedente em Parte

Intimado do acórdão em 02.04.2018 (fls. 1258) o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 20.04.2018 (fls. 1260 e 1261/1269) alegando em síntese:

- A multa equivalente a 50% do imposto por estimativa, declarado e não pago é indevida, pois se trata de mera inadimplência sujeita a multa de 20% tão somente, ou seja, sem sua cumulação com a multa isolada ora contestada.
- Às fls. 17 do TVF, consta planilha com cálculo de multas isoladas apuradas a partir de supostas infrações, todas já penalizadas – nos respectivos lançamentos – com a multa de ofício de 75%. A Recorrente contesta tais

autuações e uma vez extintas, não subsistirá base de cálculo para exigência do presente lançamento.

- A multa isolada é descabida, haja vista que já fora exigida a multa de 75% sobre cada suposta infração que deu respaldo à multa isolada ora exigida. Não se admite a concomitância de ofício (75%) com da multa isolada (R\$ 50%).
- A fiscalização indica que valores de IRPJ e CSLL de 2011 foram declarados e não pagos, fls. 15 do TVF. Por conta disso a fiscalização entende que deve lançar os valores não pagos, pois o fato de terem sido lançados e não pagos, resultou em ausência de declaração em DIPJ e DCTF em ausência de recolhimento. Ocorre que tal entendimento implica em dupla exigência. A Recorrente declarou as antecipações devidas, das quais, parte foram pagas e parte não. A parte não paga está declarada pela própria Recorrente, conforme reconhece o auditor nas planilhas de fls. 15. Ao exigir novamente estes mesmos valores, ainda que sob o pretexto de que não foram declarados em DCTF no ajuste anual, representa dupla exigência, motivo que enseja a nulidade do auto de infração.

Não foram juntados novos documentos com o Recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do mérito:

Conforme exposto o presente lançamento tem como objeto exigência de CSLL e multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais. As infrações foram assim descritas no auto de infração:

- 1) FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL. INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL - CSLL recolhida a menor conforme Termo de Verificação Fiscal, acrescido de multa de ofício de 75%.

- 2) MULTA OU JUROS ISOLADOS. INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA - Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.
- 3) MULTA OU JUROS ISOLADOS. INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA MULTA ISOLADA DECLARADA - Falta de pagamento da Multa Isolada declarada conforme Termo de Verificação Fiscal.

Vale destacar ainda as seguintes considerações finais constante do termo de verificação fiscal:

5 Considerações Finais

O presente termo de verificação fiscal para todos os efeitos legais é parte integrante e indissociável dos autos de infração de IRRF, IRPJ e CSLL lavrados em ralação ao sujeito passivo acima identificado para o período de 01/01/2011 a 31/12/2012, formalizados nos processos administrativos 13971-720051/2016-91, 13971-720052/2016-36 e 13971-720053/2016-81.

O recurso do Contribuinte pode ser dividido em duas partes. A primeira relacionada com a exigência do crédito tributário de CSLL e a segunda envolvendo o debate acerca da exigência da multa e juros isolados em razão do não recolhimento das estimativas mensais.

No que tange ao primeiro ponto, mantenho a decisão recorrida e o faço adotando como razões de decidir os fundamentos do próprio acórdão. Em seu recurso voluntário a parte não traz qualquer novo elemento para debate, ela se limitou a reproduzir os argumentos expostos na impugnação, reiterando sua tese pela caracterização de pagamento em duplicidade de estimativas já declaradas, pontos suficientemente enfrentados pelo acórdão recorrido.

Neste cenário, **aplicando o permissivo do art. 114, §12 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023**, por concordar com a fundamentação adotada pelo Colegiado recorrido, reproduzo parte do acórdão que é pertinente para o desfecho da lide quanto a este ponto: exigência da diferença de CSLL não recolhida no período:

Ajuste Anual - Tributos calculados e não pagos.

A impugnante aduz que os valores de IRPJ e CSLL do ano de 2011 (planilhas de fls. 15 do TVF), declarados e não pagos, implica em dupla exigência. A impugnante declarou em DCTF as antecipações devidas, pagando parcialmente os valores. Entende que o declarado é devido à SRF e está sendo exigida novamente, ainda que sob o pretexto de que não foram declaradas em DCTF no ajuste anual.

Os valores constantes da Tabela 7, fls. 15 do TVF (fls. 1.170 dos autos), serviram de base de cálculo da multa isolada lançada sobre a CSLL, AI fls. 1.196/1.206, aplicada no percentual de 50%, por falta de recolhimento de valores declarados

em DIPJ/DCTF, nos meses de 5/2011 a 12/2011, conforme previsão no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização apurou saldo de CSLL a pagar, referente ao ajuste anual, no valor de R\$72.065,32, infração lançada na rubrica Insuficiência de Recolhimento da CSLL, fls. 1.197. O TVF, fls. 1.172, item 3.6, assim dispõe:

Ajuste anual - tributos calculados e não pagos.

Como reflexo da falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL para o ano de 2011, os tributos calculados no ajuste anual, constantes das DIPJ, não foram declarados em DCTF nem recolhidos ou compensados. Trata-se de R\$ 184.821,43 de IRPJ (R\$75.030,36 + R\$164.814,13 - R\$55.023,06) e R\$72.065,32 de CSLL (R\$30.610,93 + R\$64.373,09 - R\$22.918,70), considerando as DIPJ de janeiro a maio (incorporação) e de junho em diante.

A Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º (redação vigente em 2011), prevê a opção da pessoa jurídica em pagar o imposto, mensal, sobre base de cálculo estimada. As pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, deverão apurar lucro real em 31 de dezembro (balanço anual), ou na data da extinção, incorporação, cisão ou fusão a fim de determinar a diferença de imposto e da CSLL a pagar ou a ser compensado/restituído. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor das estimativas efetivamente pagas.

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 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.

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 93/2007 (vigente até 2014), no art. 17, inciso II, há expressa previsão de lançamento de ofício, pela falta de pagamento do imposto apurado após o término do ano. Correta a constituição do crédito, visto que a legislação diz que poderá ser exigido o imposto/CSLL devidos com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, no caso de não recolhimento, que é o caso ora analisado.

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

[...]

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Sem razão a autuada em dispor que se está exigindo, em duplicidade, tributos (IRPJ e CSLL) de valores já declarados em DCTF.

A teor do contido na Solução de Consulta Interna nº 18 de 13/10/2006 e no Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, os débitos de estimativas declarados em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo de cobrança da multa isolada pela falta de pagamento (50%). Na hipótese de falta de pagamento, os valores das estimativas devem ser glosadas quando da apuração do imposto a pagar, ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ/CSLL a pagar mediante lançamento de ofício.

...

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da antecipação mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de certeza e liquidez das referidas antecipações.

O ajuste anual é a apuração do saldo do imposto apurado em 31 de dezembro do ano calendário, obtido do confronto entre o valor da CSLL devida com base no lucro real anual e das estimativas efetivamente pagas no decorrer do período.

A fiscalização afirma literalmente em seu TVF, fls. 1.172, item 3.6, que os tributos calculados no ajuste anual, constantes da DIPJ, não foram declarados em DCTF e nem recolhidos ou compensados, motivo pelo qual foi lançada CSLL, no ajuste anual no montante de R\$72.065,32, fls. 1.197.

Como já citado, o entendimento esposado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011 foi no sentido de que os débitos de estimativas não têm a natureza de obrigação tributária, por não decorrerem de créditos tributários, mas de mera antecipação de tributo, carecendo dos requisitos de liquidez, certeza e, principalmente, exigibilidade, que são essenciais para a inscrição de débitos em Dívida Ativa.

Na hipótese de falta de pagamento das estimativas, tais valores devem ser glosados quando da apuração dos tributos a pagar na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, (...).

Conclui-se, pois, que os débitos de estimativas mensais declaradas em DCTF, por não serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União, não há que se falar que os valores estão sendo exigidos em duplicidade.

Reitere-se, na rubrica ora impugnada, não se está exigindo as estimativas não pagas, mas sim o ajuste anual do imposto de renda/CSLL a pagar, motivo pelo qual não merece acolhida o pedido de cancelamento da exigência. Mantém-se a exigência da CSLL ajustada em 31 de dezembro, deduzidas as estimativas efetivamente pagas, como lançado neste AI.

No presente caso restou comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, fato que justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

No que tange a **exigência da multa e juros isolados** em razão do não recolhimento das estimativas em período próprio, em que pese entendimento em sentido contrário, entendo pela necessidade de reforma do acórdão.

Conforme exposto o presente lançamento tem origem na exigência CSLL não recolhidos em sua totalidade segundo apuração anual. Além do principal acrescido da multa de ofício de 75% exige-se ainda a multa isolada de 50%. Citadas penalidades estão previstas, respectivamente, no art. 44, incisos I e 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Superado o debate acerca do mérito para exigência do principal, insurge-se o Contribuinte contra a parte da decisão que concluiu pela possibilidade da exigência concomitante da multa de ofício e multa isolada.

E quanto a este tema temos duas situações distintas.

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 entende 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. Afirma 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, dou provimento ao recurso do Contribuinte para afastar 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.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço e dou provimento parcial ao recurso para afastar as exigências da multa e juros exigidos isoladamente por falta de recolhimento da estimativa mensal.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino, redator designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do voto da ilustre relatora quanto ao não cabimento de exigência de multa e juros isolados por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de CSLL.

Para o entendimento da razão de existir da multa isolada em comento, se deve primeiro compreender a razão da existência do recolhimento de CSLL por estimativa. A forma de recolhimento padrão de 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.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino