



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721453/2020-82
ACÓRDÃO	1101-002.285 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	M SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. COMPROVAÇÃO EM DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado, em diligência, mediante análise do SAPLI, do e-LALUR, do e-LACS e das ECFs pertinentes, que a contribuinte detinha saldo de base de cálculo negativa de CSLL suficiente para compensação dentro do limite legal de 30%, deve ser afastada a exigência fundada em insuficiência de recolhimento.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. CANCELAMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Reconhecida a inexistência de crédito tributário principal a constituir, cancela-se também a multa isolada vinculada à suposta insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. Recurso voluntário provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 284/311, contra acórdão da DRJ, efls. 265/278, que julgou parcialmente procedente impugnação, efls. 161/178, referente à autuação (efls.150/152) de CSLL decorrente de insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, o que ensejou a imposição de penalidades, multa proporcional e multa isolada, além de juros de mora, ante a falta de recolhimento de saldo do tributo a pagar no encerramento do ano-calendário.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

RELATÓRIO LANÇAMENTO

A autuação encartada nos presentes autos, relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, se referem à insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, o que ensejou a imposição de penalidades isoladas, e à falta de recolhimento de saldo do tributo a pagar no encerramento do ano-calendário. Os créditos tributários constituídos foram os seguintes:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 2.199.592,23
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2020)		Valor 330.158,79
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 1.649.694,17
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf 1649	Valor 9.899.331,16
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 14.078.776,35

A fiscalização inicia seu relato apontando que o procedimento fiscal teve por objeto a revisão de declaração relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido correspondente ao ano-calendário de 2017. No curso do procedimento fiscal, o sujeito passivo foi instado a justificar a aplicação da alíquota da CSLL no patamar de 9%, vez que a alíquota escorreita remontaria a 20%, por conta da norma veiculada no artigo 3 da Lei n°. 7.689/88, c/c com o § 1º inciso VI do artigo 1º da Lei Complementar n°. 105/01. A fiscalização aponta que o sujeito passivo, em resposta ao questionamento supra, informou que “os recolhimentos a título de CSLL à alíquota de 9% tiveram como base a aplicação da legislação anteriormente vigente – Lei 7689/88 e que para garantir que o seu entendimento havia ingressado judicialmente com o Mandado de Segurança nº 0001777-43.2014.4.03.6100”. O sujeito passivo ainda informou que teria depositado em juízo a diferença da alíquota de 9% para 20%, no valor de R\$ 17.599.070,29. Em consulta aos sistemas informatizados da Justiça Federal, a fiscalização apurou que o sujeito passivo não obteve sucesso na ação judicial mencionada no parágrafo precedente. Em decorrência de tal resultado, a fiscalização intimou o contribuinte

a comprovar a conversão dos depósitos judiciais em renda a favor da Fazenda Nacional. O sujeito passivo não teria atendido a tal intimação, que foi reiterada por duas vezes. Além da falta de recolhimento da CSLL por conta da diferença de alíquota, a fiscalização apurou que o sujeito passivo teria efetuado recolhimento a menor a título de CSLL no importe de R\$ 2.199.592,23. A fiscalização aponta que “Intimado a justificar tal diferença o contribuinte respondeu que de fato houve um erro de apuração nos cálculos dos valores de CSLL devidos. Informou que faria o pagamento desta diferença por meio de declaração de compensação”.

A fiscalização destaca literalmente tal resposta prestada pelo sujeito passivo:

A Fiscalizada informa que, desde a ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, revisitou seus arquivos em busca das informações e documentos que justificassem a divergência apontada no referido Item 4, tendo concluído que, de fato, houve um lapso na apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2017, que resultou no recolhimento a menor no montante de R\$ 2.199.592,23. Por essa razão, a Fiscalizada informa que realizará o pagamento do aludido valor, por meio de declaração de compensação, razão pela qual requer a concessão do prazo de 60 (sessenta) dias para a regularização e conclusão dos procedimentos relativos à transmissão do PER/DCOMP.

A fiscalização destaca o descabimento da compensação aventada pelo sujeito passivo, por conta da perda de sua espontaneidade (artigo 33, §2º, do Decreto nº. 7.574, de 2011).

O lançamento realizado, no tocante à CSLL— devida, restou assim explicitado pela fiscalização:

Comprovada a falta de respaldo legal para a aplicação da alíquota de 9% na apuração do Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, passa-se ao recálculo da CSLL à alíquota de 20% e ao lançamento de ofício da diferença de insuficiência no recolhimento do tributo. Considerando a base de cálculo da CSLL anual, registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real, da ECF, e aplicando a alíquota de 20%, temos insuficiência de recolhimento da CSLL- ajuste anual, nos seguintes valores:

Base de cálculo da CSLL	CSLL devida a alíquota 20%	Estimativas recolhidas	Insuficiência
159.991.548,05	31.998.309,61	12.199.647,09	19.798.662,52

Do valor insuficiente apurado, o contribuinte recolheu em depósito judicial o valor de R\$ 17.599.070,293, portanto o valor residual insuficiente a ser lançado por esta ação fiscal é R\$ 2.199.592,23.

Cabe ainda ressaltar que, o lançamento foi realizado com base na diferença entre o valor calculado à alíquota de 20%, subtraídos as estimativas declaradas, bem como os valores recolhidos no depósito judicial.

A fiscalização verificou que o sujeito passivo recolheu a menor estimativas de CSLL— no curso do ano-calendário de 2017, vez que calculou tais estimativas com base na alíquota de 9% em vez da alíquota de 20%.

Aponta-se que “intimada a esclarecer divergências entre os valores constantes em ECF e os apurados por esta ação fiscal o contribuinte admite que houve erro de cálculo, ainda que usando a alíquota de 9%”. Em relação ao cálculo da multa isolada decorrente da insuficiência no recolhimento das estimativas mensais de CSLL— , a fiscalização aponta o seguinte: (...) nos recálculos das estimativas

aplicamos aos valores informados pelo contribuinte em sua ECF 2017, bem como os valores declarados em DCTF, aplicando a alíquota de 20%. Assim, foram lançadas por esta fiscalização as multas isoladas entre a diferença das estimativas declaradas em DCTF e aquelas apuradas à alíquota de 20%. O quadro relativo ao cálculo das penalidades isoladas elaborado pela fiscalização foi o seguinte:

Apuração da Estimativas de CSLL e da multa isolada - 2017						
ECF M350						
BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	01/2017	02/2017	03/2017	04/2017	05/2017	06/2017
(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	18.117.917,95	31.384.452,56	58.479.908,39	146.476.381,35	153.151.430,18	160.777.811,48
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	5.435.375,39	9.409.335,77	17.543.972,52	28.571.482,50	28.571.482,50	28.571.482,50
ECF M680						
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	01/2017	02/2017	03/2017	04/2017	05/2017	06/2017
Base de Cálculo da CSLL	12.682.542,56	21.955.116,79	40.935.935,87	117.904.898,85	124.579.959,55	132.206.128,98
CSLL Apurada pelo contribuinte	1.141.428,83	1.975.960,51	3.694.234,23	10.811.440,90	11.212.196,10	11.896.551,61
CSLL Devida em Meses Anteriores	0,00	2.536.508,51	4.301.023,36	8.187.187,17	23.580.979,77	24.915.001,33
CSLL retida na fonte	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00	1.000,00
CSLL declarada pelo contribuinte em ECF	1.140.928,83	1.975.460,51	1.707.733,72	9.827.208,87	800.255,20	985.355,61
CSLL declarada em DCTF (recolhida)	1.131.960,84	778.551,54	1.790.127,71	5.543.696,17	419.962,49	453.882,19
CSLL apurada a alíquota de 20%	2.536.508,51	4.391.023,36	8.187.187,17	23.580.979,77	24.915.991,33	26.441.225,80
CSLL apurada pela fiscalização	2.536.508,51	1.854.514,85	3.796.183,82	15.393.762,60	1.335.011,56	1.525.234,48
Insuficiência de pagamento	1.404.517,57	1.075.963,81	2.008.036,11	9.850.106,43	915.019,07	1.071.352,27
Multa isolada (50%)	702.258,79	537.981,90	1.003.018,05	4.925.053,21	457.509,54	535.676,14
ECF M350						
BASE DE CÁLCULO ANTES DA COMPENSAÇÃO DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES	07/2017	08/2017	09/2017	10/2017	11/2017	12/2017
(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa da CSLL de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	165.992.443,54	166.746.319,28	165.797.002,40	166.772.977,67	174.003.494,78	188.563.030,55
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	28.571.482,50	28.571.482,50	28.571.482,50	28.571.482,50	28.571.482,50	28.571.482,50
ECF M680						
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	07/2017	08/2017	09/2017	10/2017	11/2017	12/2017
Base de Cálculo da CSLL	137.420.961,04	138.176.836,78	137.225.519,90	138.201.495,47	145.432.012,28	155.991.548,05
CSLL Apurada pelo contribuinte em ECF	12.367.886,49	12.435.915,31	12.350.296,78	12.438.134,09	13.088.881,11	14.399.239,32
CSLL Devida em Meses Anteriores	26.441.225,80	27.484.192,21	27.835.367,35	27.835.367,35	27.840.299,09	29.088.402,48
CSLL retida na fonte	500,00	500,00	500,00	1.000,00	500,00	0,00
CSLL declarada pelo contribuinte em ECF	327.965,77	67.528,82	-88.118,52	1.219,28	850.248,52	1.310.358,21
CSLL declarada em DCTF (recolhida)	327.965,77	47.083,30	0,00	481,06	395.498,40	1.310.358,22
CSLL apurada a alíquota de 20%	27.484.192,21	27.835.367,35	27.445.103,98	27.840.299,09	29.088.402,48	31.096.300,61
CSLL apurada pela fiscalização	1.042.966,41	151.175,14	0,00	4.831,74	1.446.103,36	2.911.907,15
Insuficiência de pagamento	714.970,84	104.091,84	0,00	4.450,68	1.050.804,56	1.801.548,93
Multa isolada (50%)	357.485,32	52.045,92	0,00	2.225,34	525.302,48	800.774,47

IMPUGNAÇÃO

IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo em comento, devidamente identificado da autuação em 11 de dezembro de 2020 (fls. 147), apresentou irresignação anexada aos autos em 11 de janeiro de 2021 (fls. 159), requerendo a improcedência da lavratura, conforme os fundamentos abaixo resumidos. A autuação teria se pautado em informações incorretas, pois não teriam sido considerados os arquivos retificadores relativos à Escrituração Contábeis Fiscais – ECF afetas aos anos calendário de 2015, 2016 e 2017.

Caso tais arquivos tivessem sido considerados, a fiscalização teria verificado a existência de saldo de base negativa de CSLL— em favor do sujeito passivo. Aduz-se que “o saldo negativo correto de CSLL a ser considerado, o qual encontra fundamento nas ECFs Retificadoras transmitidas, na verdade é de R\$ 56.568.909,17, exatamente o limite da legal da “trava de 30%” em face do resultado apurado para o ano-calendário de 2017.

A origem desse saldo negativo remonta aos anos-calendário de 2015 e 2016, quando a Impugnante encerrou suas atividades com uma base negativa de R\$ 62.758.621,40 (2015) e R\$ 57.952.076,31 (2016, com um consumo de apenas R\$ 4.806.545,09)”.

Ainda em relação à desconsideração, pela autoridade fiscal, da efetiva base de cálculo negativa de CSLL— detida pelo sujeito passivo, o Impugnante presta os seguintes esclarecimentos: Assim, caso a Fiscalização tivesse observado a realidade exposta nas ECFs Retificadoras, constataria a disponibilidade da base negativa de CSLL para o ano-calendário 2017 no montante de R\$ 56.568.909,17, havendo ainda um residual de R\$ 1.383.167,15 (vide Doc_Comprobatorios02):

Ano	Geração	Consumo	Saldo
2014	-	-	-
2015	62.758.621,40	-	62.758.621,40
2016	-	(4.806.545,09)	57.952.076,31
2017	-	(56.568.909,17)	1.383.167,15

Nesse sentido, foi a não consideração pela Autoridade Fiscal desses aproximados 14,85% restantes da base negativa de CSLL para o ano-calendário 2017 – os quais representam R\$ 27.997.426,67 – que gerou a insubsistente cobrança desses R\$ 2.199.592,23 ora combatidos. Em verdade, fato é que a Impugnante teria um verdadeiro crédito para com a União, no montante de R\$ 3.399.893,10, visto que (i) os recolhimentos de CSLL relacionados à alíquota de 9% e (ii) os depósitos judiciais sobre o diferencial para a alíquota de 20% foram feitos a maior, quando considerada a compensação da base negativa no percentual máximo de 30% (vide Doc_Comprobatorios02):

Comparação ECF autuada e o Correto a retificar	
Ano calendário 2017	Correto - a retificar
Resultado antes da compensação	188.563.030,55
Compensação	(56.568.909,17) -30%
Resultado tributável	131.994.121,39
CSLL devidos	
CSLL 9%	11.879.470,92
CSLL 11%	14.519.353,35
A recolher	26.398.824,28
Pagamento	
CSLL 9% - E-cac	12.199.647,09
CSLL 11% - depósito judicial	17.599.070,29
Recolhido	29.798.717,38
Diferença	
CSLL 9% - E-cac	(320.176,17)
CSLL 11% - depósito judicial	(3.079.716,93)
Diferença	(3.399.893,10)

O Impugnante destaca, ainda, que “a observância de eventual base de cálculo negativa é absolutamente cogente para o Fisco quando da lavratura de autos de infração, uma vez que se constituiu em verdadeiro direito dos contribuintes, não podendo ser deixado de lado. Assim, sua não verificação importa em verdadeira improcedência do lançamento por vício material do auto de infração”.

O crédito tributário constituído, no que toca à pretensa diferença de CSLL— não recolhida (R\$ 2.199.592,23), seria improcedente, pois a base de cálculo negativa de CSLL— a qual teria direito o sujeito passivo e que teria sido desconsiderada pela fiscalização (R\$ 27.997.426,67) seria mais que suficiente para “salvar” o débito imputado. Aduz-se que, de fato, o sujeito passivo teria recolhido CSLL— a maior no importe de R\$ 3.399.893,10, conforme exposto no seguinte quadro inserto na peça defensiva:

Comparação ECF autuada e o Correto a retificar	
Ano calendário 2017	Correto - a retificar
Resultado antes da compensação	188.563.030,55
Compensação	(56.568.909,17) -30%
Resultado tributável	131.994.121,39
CSLL devidos	
CSLL 9%	11.879.470,92
CSLL 11%	14.519.353,35
A recolher	26.398.824,28
Pagamento	
CSLL 9% - E-cac	12.199.647,09
CSLL 11% - depósito judicial	17.599.070,29
Recolhido	29.798.717,38
Diferença	
CSLL 9% - E-cac	(320.176,17)
CSLL 11% - depósito judicial	(3.079.716,93)
Diferença	(3.399.893,10)

No tocante às multas isoladas lançadas, o Impugnante aponta seu descabimento, pois nunca teria havido mora / dívida do sujeito passivo perante o Fisco no tocante à CSLL—. Aponta-se que “nesse sentido, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN, o crédito tributário controvertido estava com sua exigibilidade suspensa; ou seja, em momento algum a Impugnante deixou de proceder ao recolhimento do tributo ou esteve em dívida com o Fisco, de forma que não se constata nenhuma conduta punível”.

Aponta-se o total descabimento da imposição de multa isolada sobre valores a título de estimativa relacionados a montantes que estariam sendo integralmente depositados em juízo. Destaca-se que o depósito em juízo da diferença de CLL— (alíquota de 20% em confronto com a alíquota de 9%) restaria inclusive reconhecido pela própria fiscalização. Ainda em relação ao descabimento da aplicação de multa isolada sobre estimativas pretensamente inadimplidas, o Impugnante aponta que “se os valores depositados em juízo serão efetivamente convertidos em renda – conforme alegado pela própria Autoridade Fiscal em seu

TVF –, é nítido que nunca houve conduta punível que fundamente a cobrança da multa isolada de 50%”.

Ademais, o Impugnante aponta que, caso se entenda cabível a aplicação de multa isolada sobre as estimativas inadimplidas na visão da fiscalização, que tal penalidade deveria dar-se apenas sobre R\$ 2.199.592,23, pois os valores afetos à diferença entre as alíquotas de 9% e 20% estariam sendo regularmente depositados em juízo, não havendo que se falar em mora em relação a tais valores.

O Impugnante aponta, ainda, que seria completamente descabida a imposição de penalidade sobre valores depositados em juízo (o que teria ocorrido na autuação em foco, pois as multas isoladas aplicadas acabariam por incidir sobre importâncias depositadas em juízo). Assevera-se, nesse ponto, que “a materialidade da multa isolada constituída pela Autoridade Fiscal não alberga a hipótese de sua base de cálculo ser fruto de depósitos judiciais, mas apenas pagamentos, o que jamais ocorreu no caso concreto”.

Não seriam aplicáveis cumulativamente as multas de ofício (saldo do tributo a pagar no encerramento do ano-calendário) e isolada (falta de recolhimento de estimativas mensais). De fato, a multa isolada em comento somente poderia ser aplicada no curso de seu próprio ano-calendário.

Cita-se o entendimento prestigiado no Acórdão CSRF nº. 9101-005.080, de 1º de setembro de 2020, como reforço argumentativo.

Por fim, aponta-se que, no caso de julgamento por maioria acerca da manutenção da autuação, as multas aplicadas deveriam ser afastadas, por conta da norma veiculada no artigo 112 do CTN.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2017 CONFRONTO ENTRE VALORES DEVIDOS E DEPOSITADOS EM JUÍZO OU RECOLHIDOS. CONSIDERAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS EM ECF ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. RETIFICADORA APRESENTADA POSTERIORMENTE. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO EM COMPROVAR OS EQUIVOCOS EM SUA ECF ORIGINAL.

A fiscalização, ao realizar o confronto entre os valores devidos pelo sujeito passivo e as importâncias efetivamente recolhidas acrescidas das depositadas em juízo, deve se pautar nas informações prestadas em escrituração contábil fiscal - ECF apresentada antes do início da ação fiscal. Caso o sujeito passivo intente retificar tais informações após o término do procedimento fiscal, tal retificação somente pode ser aceita para fins de retificação da autuação caso amparada por inequívocos elementos de prova acerca dos equívocos cometidos na ECF originalmente entregue. Ausente tal comprovação, imperiosa a manutenção da autuação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. SALDO DO TRIBUTO DEVIDO DEPOSITADO EM JUÍZO NO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. IRRELEVÂNCIA PARA FINS DE APLICAÇÃO DA PENALIDADE. Havendo

litigio judicial acerca da majoração da CSLL, que impacta tanto o valor das estimativas mensais quanto a CSLL devida no encerramento do período de apuração, o depósito judicial do valor do saldo da CSLL a pagar albergado no litigio não é bastante para impactar o dever de recolhimento das competentes estimativas mensais de CSLL.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Diante das modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, resta evidenciado o cabimento da multa isolada exigida em função da insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de CSLL, ainda que lançada concomitantemente com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, ao final do período-base de incidência.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, repisando e reafirmando as argumentações já apostas em sede impugnatória, conforme sumário: I) Dos fatos; II) Preliminarmente; II.1) Iliquidez e incerteza do Crédito Tributário – Ausência de Revisitação das Bases de Cálculo da CSLL – Improcedência do Lançamento por Vício Material do Auto de Infração; III – Do Direito; III.1) – Utilização a menor do Limite da “Trava de 30%” – Inexistência de Crédito Tributário e Aplicação da Verdade Material; III.2) Impossibilidade da Exigência da Multa Isolada; III.2.1.) Depósitos Judiciais e Conversão em Renda dos Valores Controvertidos; III.2.2.) – Ad Argumentandum – Impossibilidade de Exigência de Multa Isolada sobre Depósitos Judiciais; III.2.3.) Inaplicabilidade da Penalidade em Razão do Encerramento do Ano-Calendário (2017); III.2.4.) Impossibilidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício; III.2.5.) da Impossibilidade da Exigência de Multas em caso de dúvida (...) ; e, por fim, requereu:

IV – PEDIDO

Ante o exposto, requer-se a esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que, preliminarmente, reformando-se o Acórdão nº 108-018.901, se reconheça a improcedência do lançamento por **vício material**, em virtude de a Fiscalização ter violado frontalmente o art. 142, do CTN quando não considerou a totalidade da base de cálculo negativa de CSLL disponível.

No mérito, em atenção ao art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972, requer-se a reforma do acórdão prolatado pelo colegiado *a quo*, a fim de que haja a exoneração dos montantes lançados a título de CSLL e seus reflexos, bem como da multa isolada erroneamente constituída.

Ad argumentandum, na remota hipótese de referidas questões serem superadas, requer-se: **(i)** ou o reconhecimento da nulidade do Acórdão nº 108-017.901, com o retorno dos autos ao colegiado *a quo* para prolação de novo; **(ii)** ou que a multa isolada seja integralmente cancelada; **(iii)** ou que a multa isolada ao menos incida apenas sobre a suposta diferença de CSLL de R\$ 2.199.592,23, e não sobre os valores objeto de depósito

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

Ato contínuo, em sessão realizada em 25 de setembro de 2025, o julgamento foi convertido em diligência, mediante a Resolução n.1101-000.196, sob a respectiva fundamentação (efls.402/412):

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de CSLL relativa ao ano-calendário 2017, bem como da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996:

Comprovada a falta de respaldo legal para a aplicação da alíquota de 9% na apuração do Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, passa-se ao recálculo da CSLL à alíquota de 20% e ao lançamento de ofício da diferença de insuficiência no recolhimento do tributo. Considerando a base de cálculo da CSLL anual, registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real, da ECF, e aplicando a alíquota de 20%, temos insuficiência de recolhimento da CSLL- ajuste anual, nos seguintes valores:

Base de cálculo da CSLL	CSLL devida a alíquota 20%	Estimativas recolhidas	Insuficiência
159.991.548,05	31.998.309,61	12.199.647,09	19.798.662,52

Do valor insuficiente apurado, o contribuinte recolheu em depósito judicial o valor de R\$ 17.599.070,293, portanto o valor residual insuficiente a ser lançado por esta ação fiscal é R\$ 2.199.592,23.

Cabe ainda ressaltar que, o lançamento foi realizado com base na diferença entre o valor calculado à alíquota de 20%, subtraídos as estimativas declaradas, bem como os valores recolhidos no depósito judicial.

A Recorrente alega inicialmente a improcedência do lançamento por suposto vício material, consubstanciado em iliquidez e incerteza do crédito tributário. Segundo ela, o lançamento contábil deixou de considerar os valores passíveis de compensação decorrente de base de cálculo negativa de CSLL disponível no período:

Comparação ECF autuada e o Correto a retificar		
Ano calendário 2017	ECF declarada e autuada	Correto - a retificar
Resultado antes da compensação	188.563.030,55	188.563.030,55
Compensação	(28.571.482,50) -15%	(56.568.909,17) -30%
Resultado tributável	159.991.548,05	131.994.121,39
CSLL devidos		
CSLL 9%	14.399.239,32	11.879.470,92
CSLL 11%	17.599.070,29	14.519.353,35
A recolher	31.998.309,61	26.398.824,28
Pagamento		
CSLL 9% - E-cac	12.199.647,09	12.199.647,09
CSLL 11% - depósito judicial	17.599.070,29	17.599.070,29
Recolhido	29.798.717,38	29.798.717,38
Diferença		
CSLL 9% - E-cac	2.199.592,23	(320.176,17)
CSLL 11% - depósito judicial	-	(3.079.716,93)
Diferença	2.199.592,23	(3.399.893,10)

Sobre este ponto, a DRJ entendeu que o sujeito passivo teria prestado informações dissonantes no curso da ação fiscal e em sua peça defensiva. Enquanto no curso da fiscalização, o sujeito passivo teria expressamente

concordado com a insuficiência no recolhimento do saldo de CSLL a pagar do ano-calendário de 2017 apurado pela fiscalização; em sua peça defensiva teria apontado que inexistiria tal falta de recolhimento, pois a empresa teria considerado bases negativas de CSLL afetas aos anos de 2015, 2016 e 2017.

A ora Recorrente esclareceu em sua petição que a manifestação durante o atendimento à fiscalização teria decorrido de premissa fática distinta, haja vista que não teria considerado alterações identificadas na contabilidade, conforme quadro comparativo acima. Explica ela:

lavratura do Auto de Infração, de forma que previamente se poderia ter constatado a existência de base negativa de CSLL não utilizada em favor da Recorrente. Senão vejamos.

ano-calendário de 2017 na verdade é de **R\$ 56.568.909,17, exatamente o limite da legal**

Nesse sentido, referido valor não se extrai das ECFs Retificadoras transmitidas, **mas da própria ECF declarada e autuada pela Autoridade Fiscal.**

R\$ 57.952.076,31 – frisa-se, todos esses valores foram indicados sem a retificação de qualquer ECF.

Nessa toada, para o ano-calendário 2017, a despeito de ter inicialmente consumido, a título de base negativa de CSLL, R\$ 28.571.482,50 (15,15% do resultado apurado para o período – R\$ 188.563.030,55), **desde esse momento a Recorrente já perfazia ius aos 14.85% restantes para a completude da "trava de 30%"**.

Quanto a esse quadro, rememoram-se trechos do *Doc_Probatorios02* da Impugnação, os quais demonstram que **os registros contábeis da Requerente disponibilizados à Fiscalização antes da lavratura do auto de infração já fundamentavam esses valores:**

De fato, ao analisar as explicações e os documentos apresentados, **verifica-se que a ora Recorrente apresentava saldo negativo de CSLL suficiente para realizar a compensação pretendida.**

Nesse sentir, entendo que a Recorrente **se desincumbiu do ônus de indicar os equívocos retificados**, tal como apontado pela decisão recorrida:

As bases de cálculo negativas da CSLL aventadas na peça defensiva seriam decorrentes das ECF Retificadoras entregues após o encerramento da ação fiscal e, em tal situação, me parece mezaninho que o sujeito passivo deveria explicitar claramente quais seriam os equívocos nas ECF Retificadas para que fosse possível considerarmos hígidas as informações prestadas nas ECF Retificadoras.

Ausente qualquer comprovação, e sequer alegação, de quais seriam as impropriedades nas ECF originalmente entregues pelo sujeito passivo fundantes da autuação, entendo descabido retificar, em qualquer aspecto, a apuração realizada pela fiscalização.

Assim, por entender que o lançamento deveria ter indicado o valor integral a ser compensado (Trava dos 30%), **entendo que há elementos, a priori, para indicar que não haveria CSL a ser constituída.**

Não obstante as declarações apresentadas e retificadas, porém, é preciso considerar também outros documentos e livros contábeis/fiscais que identificam e suportam contabilmente os valores pleiteados, **e que não foram juntados aos autos até o presente momento**, como o LALUR referente ao período e informações do SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa de CSLL).

Com a análise desses documentos, será possível realizar a concatenação dos valores informados nas declarações retificadas e sua repercussão contábeis/tributárias, comprovando ou não, de uma vez por todas, o direito pleiteado pelo recorrente.

Sob esses fundamentos, a Resolução, através do voto condutor, assim dispôs:

Ante o exposto, **proponho a conversão deste julgamento em diligência**, para que a autoridade de origem junte o SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa de CSLL) referente ao período em análise, intimando o recorrente a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), bem como demais documentos e livros contábeis/fiscais que eventualmente sustentem a declaração (ECF retificada), por sua vez relacionados aos valores pleiteados e aos anos-calendários em análise nos autos, sem prejuízo de outros documentos relevantes para a comprovação do direito pleiteado. Após a juntada desses documentos e em conjunto com o SAPLI, a autoridade fiscal deve verificar se o contribuinte detinha o saldo de prejuízo ou base de cálculo negativa de CSLL que alega possuir. Na sequência, a autoridade de origem deve emitir relatório de diligência e dar ciência ao contribuinte para se manifestar no prazo de trinta dias. Após, os autos devem retornar ao CARF para apreciação e julgamento.

É a minha proposta.

Na sequência, foi emitida Informação Fiscal (efls.418/424), com o resultado apurado pela diligência.

Finalmente, devidamente cientificado, o Recorrente apresentou manifestação ao resultado da diligência, às efls. 428/440, além de juntar outros documentos comprobatórios (Elalur e Elacs e SAPLI -efls.445/869).

Após, os autos foram novamente encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para a cobrança de CSLL relativa ao ano-calendário 2017, bem como da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996:

Comprovada a falta de respaldo legal para a aplicação da alíquota de 9% na apuração do Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, passa-se ao recálculo da CSLL à alíquota de 20% e ao lançamento de ofício da diferença de insuficiência no recolhimento do tributo. Considerando a base de cálculo da CSLL anual, registro N670 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real, da ECF, e aplicando a alíquota de 20%, temos insuficiência de recolhimento da CSLL- ajuste anual, nos seguintes valores:

Base de cálculo da CSLL	CSLL devida a alíquota 20%	Estimativas recolhidas	Insuficiência
159.991.548,05	31.998.309,61	12.199.647,09	19.798.662,52

Do valor insuficiente apurado, o contribuinte recolheu em depósito judicial o valor de R\$ 17.599.070,293, portanto o valor residual insuficiente a ser lançado por esta ação fiscal é R\$ 2.199.592,23.

Cabe ainda ressaltar que, o lançamento foi realizado com base na diferença entre o valor calculado à alíquota de 20%, subtraídos as estimativas declaradas, bem como os valores recolhidos no depósito judicial.

A Recorrente alega inicialmente a improcedência do lançamento por suposto vício material, consubstanciado em iliquidez e incerteza do crédito tributário. Segundo ela, o lançamento contábil deixou de considerar os valores passíveis de compensação decorrente de base de cálculo negativa de CSLL disponível no período:

Comparação ECF autuada e o Correto a retificar		
Ano calendário 2017	ECF declarada e autuada	Correto - a retificar
Resultado antes da compensação	188.563.030,55	188.563.030,55
Compensação	(28.571.482,50) -15%	(56.568.909,17) -30%
Resultado tributável	159.991.548,05	131.994.121,39
CSLL devidos		
CSLL 9%	14.399.239,32	11.879.470,92
CSLL 11%	17.599.070,29	14.519.353,35
A recolher	31.998.309,61	26.398.824,28
Pagamento		
CSLL 9% - E-cac	12.199.647,09	12.199.647,09
CSLL 11% - depósito judicial	17.599.070,29	17.599.070,29
Recolhido	29.798.717,38	29.798.717,38
Diferença		
CSLL 9% - E-cac	2.199.592,23	(320.176,17)
CSLL 11% - depósito judicial	-	(3.079.716,93)
Diferença	2.199.592,23	(3.399.893,10)

Em sessão realizada em 25 de setembro de 2025, consignei que, ao analisar as explicações e os documentos apresentados, **verifica-se que a ora Recorrente apresentava saldo negativo de CSLL suficiente para realizar a compensação pretendida.**

Nesse sentido, havia entendido que a Recorrente havia **se desincumbido do ônus de indicar os equívocos retificados**, tal como apontado pela decisão recorrida:

As bases de cálculo negativas da CSLL aventadas na peça defensiva seriam decorrentes das ECF Retificadoras entregues após o encerramento da ação fiscal e, em tal situação, me parece mezinho que o sujeito passivo deveria explicitar claramente quais seriam os equívocos nas ECF Retificadas para que fosse possível consideramos híidas as informações prestadas nas ECF Retificadoras.

Ausente qualquer comprovação, e sequer alegação, de quais seriam as impropriedades nas ECF originalmente entregues pelo sujeito passivo fundantes da autuação, entendo descabido retificar, em qualquer aspecto, a apuração realizada pela fiscalização.

Assim, por entender que o lançamento deveria ter indicado o valor integral a ser compensado (Trava dos 30%), na ocasião entendi **que havia elementos, a priori, para indicar que não haveria CSL a ser constituída.**

Contudo, por prudência, sugeri a **conversão do julgamento em diligência**, para que a autoridade de origem juntasse o SAPLI (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal, Lucro

Inflacionário e Base de Cálculo Negativa de CSLL) referente ao período em análise, intimando o recorrente a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), bem como demais documentos e livros contábeis/fiscais que eventualmente sustentem a declaração (ECF retificada), por sua vez relacionados aos valores pleiteados e aos anos-calendários em análise nos autos, sem prejuízo de outros documentos relevantes para a comprovação do direito pleiteado.

Em Informação Fiscal DIFIS registrou:

Ao analisar as ECFs do ano calendário de 2015, verificamos que em 2015 o contribuinte declarou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de Imposto de Renda R\$ 62.758.621,401 (prejuízo fiscal). Em análise ao registro M350 Demonstração da Base de cálculo da CSLL igualmente declarou base de cálculo negativa no valor de R\$ -62.758.621,40

Ao verificar o registro M500 da parte B do e-lalur e do e-lacs há o registro de prejuízo fiscal de IRPJ e de base de cálculo negativa de CSLL, no valor de R\$ -62.758.621,40.

Já em 2016, verificou-se que o contribuinte declarou no e-lalur lucro real antes da compensação de prejuízos no valor de R\$16.021.816,96 e compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 4.806.545,09, totalizando lucro Real de R\$ 11.215.271,87. Quanto a CSLL apurou-se que o contribuinte declarou base de cálculo de CSLL antes da compensação de base negativa de período anteriores no valor de R\$ 16.021.816,96, compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 4.806.545,09 e base de cálculo de CSLL no valor de R\$ 11.215.271,87. Ao verificar o registro M010 da parte B do e-lalur e do e-lacs verificou-se o registro de prejuízo fiscal”, de IRPJ e CSLL do saldo em 2015 no valor de R\$ 62.758.621,40. Em análise ao Demonstrativo M500º verificou-se que houve o correto controle dos saldos das contas de prejuízo fiscal do IRPJ e base de cálculo negativa do CSLL, através do registro da compensação do valor de R\$4.806.545,09.

Já em 2017, verificou-se que em sua declaração de IRPJ original” e válida a época do lançamento do Auto de Infração o contribuinte declarou lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal no valor de R\$ 188.563.030,55, compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 28.571.482,50 e Lucro Real após a compensação do prejuízo fiscal no valor de R\$ 159.991.548,05. Quanto a CSLL verificou-se que o fiscalizado declarou em sua ECF base de cálculo de CSLL de R\$ 188.563.030,55, compensação de CSLL de períodos anteriores no valor de R\$ 28.571.482,50 e base de cálculo após a compensação no valor de R\$ 159.991.548,05. Ao verificar o registro M010 do e-lalur e do e-lacs verificou-se o registro de prejuízo fiscal”, de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 62.758.621,40 referente ao ano de 2015. Já, ao verificar o registro M010 do e-lalur e do e-lacs verificou-se o registro de prejuízo fiscal, de IRPJ e base negativa de CSLL no valor de R\$ 57.952.076,31, referentes ao ano de 2015.

Por último em análise a ECF 2017 retificadora verificamos que o contribuinte declarou no Registro M300 - Demonstração do Lucro Real,

lucro real!! lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal no valor de R\$ 188.563.030,55, mesmo valor declarado em sua ECF2017 original, porém compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 56.568.909,17 e Lucro Real após a compensação do prejuízo fiscal no valor de R\$ 131.994.121,38. Quanto a CSLL verificou-se que o fiscalizado declarou base de cálculo de no valor de R\$188.563.030,55, compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores no valor de R\$ 28.571.482,50 e base de cálculo após a compensação de prejuízos no valor de R\$ 159.991.548,05. Observa-se que não houve a retificação do valor de compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores, como houve em relação ao IRPJ.

Ao analisar o registro M500^o do e-lacs verificou-se que o contribuinte procedeu ao registro de saldo inicial de base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 57.952.076,31 compensação de prejuízo fiscal de CSLL no valor de R\$ 28.571.482,5, saldo de R\$ 29.380.593,81 de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

A partir destes dados construímos o seguinte quadro informativo IRPJ:

Ano	2015	2016	2017	2018
Saldo de prejuízo fiscal	62.758.621,40	62.758.621,40	57.952.076,31	1.383.167,14
Compensação de prejuízo fiscal	-	4.806.545,09	56.568.909,17	
Lucro líquido ajustado do período	-	16.021.816,96	188.563.030,55	
30% do Lucro líquido ajustado	-	4.806.545,09	56.568.909,17	

A partir destes dados construímos o seguinte quadro informativo CSLL:

Ano	2015	2016	2017 ¹⁴	2018
Saldo de base de cálculo negativa	62.758.621,40	62.758.621,40	57.952.076,31	29.380.593,81
Compensação de base de calc. negativa	-	4.806.545,09	28.571.482,50	
Lucro líquido ajustado do período	-	16.021.816,96	188.563.030,55	
30% do Lucro líquido ajustado	-	4.806.545,09	56.568.909,17	

Intimada a Recorrente sustenta que que a própria Autoridade Fiscal, ao consultar o SAPLI, identificou e confirmou que saldo de base de cálculo negativa de CSLL para o ano-calendário 2015 era de R\$ 62.758.621,40 (exato montante declarado pela Requerente para o referido período), conforme identificado no SAPLI. Trata-se, portanto, de dado extraído diretamente dos sistemas oficiais da Administração Tributária.

A despeito de o SAPLI não conter registros relativos aos anos-calendários de 2016 e 2017 — circunstância que, vale frisar, escapa a ingerência da Requerente —, a Autoridade Fiscal procedeu à integral verificação dos registros contábeis e fiscais eletrônicos (e-LALUR e e-LACS) relativos a esses períodos, **confirmando a existência e a correta movimentação dos saldos de base de cálculo negativa de CSLL.**

Infere-se, assim, que os registros contábeis e fiscais eletrônicos da Requerente — i.e. os registros MO10, M300, M350 e M500 do e-LALUR e do e-LACS, relativos aos anos-calendários de 2015, 2016 e 2017, nos termos solicitados por esta C. Turma Julgadora — **confirmam, de forma inequívoca, a existência de base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 56.568.909,17, disponível para compensação no ano-calendário de 2017.**

Nesse sentido, a própria Autoridade Fiscal ao verificar o registro M500 do e-LACS da ECF 2017, constatou que o saldo inicial de base de cálculo negativa de CSLL era de R\$ 57.952.076,31, tendo sido efetivamente compensado apenas o valor de R\$28.571.482,50 — o que corresponde a aproximadamente 15,15% do lucro líquido ajustado, quando o limite legal permitido seria de 30%, equivalente a R\$ 56.568.909,17 — os exatos valores informados pela Requerente ao longo do processo.

Ou seja, a diferença não utilizada (R\$ 27.997.426,67) supera o débito de CSLL constituído no auto de infração (R\$ 2.199.592,23), circunstância que, por si só, evidencia a inexistência de insuficiência de recolhimento.

Veja-se que o próprio quadro informativo colacionado pela Autoridade Fiscal (fl. 07 da Informação Fiscal) corrobora integralmente essa conclusão, demonstrando que os saldos de base de cálculo negativa declarados pela Requerente ao longo de 2015 a 2017 são consistentes e encontram respaldo na escrituração digital.

Dito isso, **entendo que a ora Recorrente apresentava saldo negativo de CSLL suficiente para realizar a compensação pretendida.**

Nesse sentir, entendo que a Recorrente se desincumbiu do ônus de indicar os equívocos retificados, tal como apontado pela decisão recorrida:

As bases de cálculo negativas da CSLL aventadas na peça defensiva seriam decorrentes das ECI` Retificadoras entregues após o encerramento da ação fiscal e, em tal situação, me parece mezinho que o sujeito passivo deveria explicitar claramente quais seriam os equívocos nas ECI` Retificadas para que fosse possível consideramos hígidas as informações prestadas nas ECI` Retificadoras.

Ausente qualquer comprovação, e sequer alegação, de quais seriam as impropriedades nas ECI` originalmente entregues pelo sujeito passivo fundantes da autuação, entendo descabido retificar, em qualquer aspecto, a apuração realizada pela fiscalização.

Assim, por entender que o lançamento deveria ter indicado o valor integral a ser compensado (Trava dos 30%), **entendo não há CSL a ser constituída, razão pela qual dou provimento ao recurso nessa parte.**

Haja vista que estou votando pelo cancelamento do auto de infração à título de complementação por entender que não houve valor residual a ser complementado, já que o valor foi depositado mensalmente (9%), ainda que insuficiente segundo a fiscalização, ao passo que o percentual complementar da estimativa discutido foi recolhido em depósito judicial (11%), e considerando também que essa diferença foi também absorvida pelo reconhecimento a maior do valor a ser compensado (de 15% a 30%), **entendo que a multa isolada também deve ser cancelada.**

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

ACÓRDÃO 1101-002.285 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.721453/2020-82

DOCUMENTO VALIDADO