



**Processo nº** 16327.720719/2019-36  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-004.378 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2020  
**Recorrentes** INDIANA SEGUROS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, apenas a multa de ofício.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO.**

É cabível a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, na parte devolvida ao colegiado em razão de decisão da 1<sup>a</sup> Turma da CSRF, em: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por manter essa exigência..

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Este processo veio ao CARF para julgamento do recurso interposto por **INDIANA SEGUROS S/A**, já qualificada nos autos, e também para o reexame da decisão da DRJ naquilo que excluiu em parte o crédito tributário lançado.

Na sessão de 22 de março de 2017, esta Turma, no Acórdão nº 1301-002.239, deu provimento integral ao recurso voluntário e deixou de examinar as demais matérias, tidas como prejudicadas, inclusive o recurso de ofício.

A controvérsia residia na glosa das deduções de ágio, o qual foi considerado não dedutível pela autoridade lançadora em razão do uso de “**empresa veículo**”. Havia também uma parcela do crédito tributário, excluída por decisão da DRJ, que procedeu à compensação de prejuízo fiscal acumulado e da base de cálculo negativa de CSLL.

Como se disse, no Acórdão nº 1301-002.239, esta Turma, entendendo que o ágio era dedutível, deu provimento ao recurso voluntário, restabelecendo as deduções. Ao fazê-lo, deixou de examinar os demais pontos, tidos por prejudicados, inclusive o recurso de ofício. Não foram julgadas as alegações de impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício e impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, além da compensação de prejuízo e base de cálculo negativa.

Contra a decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN interpôs recurso especial, que foi admitido e acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

A CSRF reformou o Acórdão nº 1301-002.239, considerando o ágio não dedutível e restabelecendo as glosas. Na mesma decisão, determinou-se o retorno do processo a esta Turma, para que fossem julgadas as demais questões suscitadas no recurso voluntário, bem como para examinar o recurso de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Três são os pontos que devem ser examinados: 1) a cumulação de multa isolada com multa de ofício; 2) a incidência de juros de mora sobre multa; e 3) a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa em lançamento de ofício.

### Multa isolada

A cumulação da multa isolada com a multa de ofício deve ser afastada.

A multa isolada não se destina a apenas omissão de receitas e tampouco infrações como dedução indevida de despesas, exclusão não autorizada ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da multa de ofício, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente viável exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período de apuração, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não mais as antecipações apuradas por estimativa.

Nesse sentido a Súmula CARF 82:

*Após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

As estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais àqueles que optassem pelo lucro real anual não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha qualquer consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é apenas o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS. Do voto condutor da decisão, da lavra do eminentíssimo Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

*Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confiram-se:*

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. 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.**

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

*5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

*6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.*

*Recurso especial improvido.*

*(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).*

*A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do princípio da consunção foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:*

*Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.*

*A multa do inciso I é aplicável nos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

*A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".*

*Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*

*Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.*

*Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*

*As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*

*As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*

*Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por*

*eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.*

*Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.*

*O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

*Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.*

Firmado nesses dois fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada, no caso em exame.

### **Juros de mora sobre multa de ofício**

A matéria já foi examinada diversas vezes, com decisão invariavelmente no sentido da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O fundamento legal está no art. 61 da Lei nº 9.430, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN. Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*", constante do referido art. 61, de forma a abranger nessa categoria tanto o tributo propriamente dito, quanto a multa.

O mesmo entendimento prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do qual é exemplo o Acórdão nº 9101-003.369, cuja ementa, na parte relativa aos juros de mora, foi assim redigida:

#### ***JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.***

*As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.*

A matéria tornou-se controversa no âmbito administrativo, com a edição da Súmula CARF 108, cujo enunciado se encontra redigido nos seguintes termos:

*Súmula CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Com esses fundamentos, indefere-se a pretensão da recorrente de impedir a exigência de juros de mora calculados sobre a multa de ofício.

### **Compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL**

O art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1990, assim define lucro real:

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

A utilização de prejuízos fiscais de períodos anteriores faz parte da apuração do lucro real. Portanto, em tese, no lançamento de ofício (mediante auto de infração), a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apuradas pelo lucro real, deve considerar a existência de prejuízo fiscal acumulado, pertinentes a períodos de apuração anteriores, e proceder à compensação, observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Idêntico entendimento adotou-se no Acórdão nº 1102-00.127, cuja ementa, no ponto que diz respeito à matéria aqui tratada, foi assim redigida:

#### *LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES.*

*Na constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, deve feita a compensação de prejuízos de períodos anteriores. A compensação prejuízos das demais atividades com lucros da atividade rural deve observar o limite de 30%.*

Portanto, não há reparo a fazer à decisão da DRJ.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, afastar a multa isolada e admitir a incidência de juros de mora sobre a multa, observando que a glosa das quotas de amortização de ágio foi mantida pelo Acórdão nº 9101-003.468 da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior