



**Processo nº** 16004.720189/2011-11  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-004.207 – CSRF / 1<sup>a</sup> Turma**  
**Sessão de** 4 de junho de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A - ACUCAR E ALCOOL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

COMPETÊNCIA. IOF. 3<sup>a</sup> SEÇÃO DE JULGAMENTO.

Cabe declinar competência para a 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em relação à matéria devolvida que trata de IOF, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 2º.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, por se tratar de matéria sujeita à declinação de competência para 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em razão da mudança do regimento. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichèle Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

## Relatório

São recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 1385/1396) e por VIRGOLINO DE OLIVEIRA S/A AÇÚCAR E ÁLCOOL ("Contribuinte", e-fls. 1507/1525), em face do Acórdão nº 1401-001.367, da sessão de 04 de fevereiro de 2015 (e-fls. 1261/1347), complementado pelo Acórdão de Embargos nº 1401-001.567 (e-fls. 1371/1382), da sessão de 02 de março de 2016, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar no IRPJ e CSLA a glosa de despesas relativa aos valores utilizados para o AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) e afastar as multas isoladas por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, e no IOF os valores utilizados para o AFAC.

Assim foram ementados o Acórdão nº 1401-001.367, e o Acórdão de Embargos nº 1401-001.567, que não conheceu dos embargos de declaração:

(Acórdão nº 1401-001.367)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. DESPESAS FINANCEIRAS RELATIVAS A EMPRÉSTIMOS REPASSADOS. GLOSA.

Tendo a pessoa jurídica emprestado determinada importância à sua coligada e, no mesmo período, contraído empréstimo bancário a taxas de juros superiores, este financiamento não pode ser tido como necessário e, consequentemente, as despesas dele oriundas são passíveis de glosa.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. CONTRATO HÍBRIDO. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS E AFAC.

Em se tratando de um contrato híbrido de conta-corrente (mútuo) e AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva do saldo do conta-corrente que foi integralizada.

IOF. CONTRATO HÍBRIDO. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS E AFAC.

Verificada a existência de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, regular é a exigência do IOF incide sobre tais operações. Em se tratando de um contrato híbrido de conta-corrente (mútuo) e AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva do saldo da conta-corrente que foi integralizada.

#### APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Súmula CARF nº 105)

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

(Acórdão de Embargos nº 1401-001.567)

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007,2008,2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Não havendo obscuridade no Acórdão embargado, os embargos não devem ser conhecidos.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 105 DO CARF. O acórdão embargado deixou claro que multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (seja qual for o seu fundamento) não pode ser exigida de forma cumulada com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, uma vez que encerrado o ano-calendário, as estimativas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Neste sentido são os acórdãos paradigmas que serviram de base para a edição da Súmula nº 105 do CARF.

#### Resumo Processual

Na autuação fiscal (e-fls. 859/948), discute-se transferências de recursos financeiros efetuadas entre a Contribuinte e empresas controladas, do grupo econômico "Virgolino de Oliveira" referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Entendeu a autoridade fiscal que o grupo mantinha um conta-corrente utilizado entre as empresas, cujas operações tinham a natureza de empréstimos (mútuo), sendo que a controladora (empresa lucrativa) contraía empréstimos junto a instituições financeiras, e repassava os valores às controladas (empresas com prejuízos) com encargos menores do que os contratados externamente, gerando uma despesa desnecessária e reduzindo de forma indevida o seu lucro real e a base de cálculo da CSL. Foram glosadas as despesas com fulcro no art. 299 do RIR/99, e efetuados lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL. Foram realizados ajustes no saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo da CSL, e efetuados lançamentos de multa isolada de estimativa mensal. Entendeu também que, sendo os empréstimos às controladas com natureza jurídica de operações de crédito, encontram-se sujeitos ao IOF, com base no art. 13 da Lei nº 9.779, de 1999. Por outro lado, aduziu a Contribuinte que seriam operações relativas a Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) que não teriam repercussão tributária.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 952/989), que foi julgada improcedente (e-fls. 1028/1117) pela primeira instância (DRJ).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 1138/175). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) deu provimento parcial ao recurso (e-fls. 1261/1346), para afastar da base de cálculo do IRPJ, CSLL e IOF os valores utilizados no AFAC e afastar a multa isolada de estimativas mensais.

Foram opostos embargos de declaração pela PGFN (e-fls. 1349/1352), no qual foi dado seguimento por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 1355/1358), e que não foram conhecidos por acórdão de embargos (e-fls. 1371/1382).

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1413/1419), que não tiveram seguimento dado por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 1436/1443).

Foram interpostos recursos especiais pela PGFN (e-fls. 1385/1396) e pela Contribuinte (e-fls. 1507/1525).

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1399/1405. A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1425/1434).

O recurso especial da Contribuinte (e-fls. 1507/1525), após o despacho exame de admissibilidade de e-fls. 1529/1538, agravo de e-fls. 1546/1557, despacho de agravo de e-fls. 1560/1564, despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1565/1571, agravo de e-fls. 1576/1580, despacho de agravo de e-fls. 1584/1598, despacho de saneamento de e-fls. 1621/1624 e despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1626/1628, teve seguimento parcial, para a matéria "despesas financeiras IOF".

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1604/1618 e 1630/1638).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/Campinas, no Acórdão nº 05-37.423, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Provas. A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Diligências e Perícias.

Indefere-se o pedido de diligência e perícia quando presentes nos autos elementos capazes de formar a convicção do julgador, bem como quando não preenchidos os requisitos legais previstos para sua formulação.

Nulidade.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Tributação Reflexa. Glosa de Despesas Financeiras Relativas a Empréstimos Repassados. CSLL.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Despesas Financeiras Relativas a Empréstimos Repassados. Glosa.

Verificada na contabilidade a movimentação de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, característica de mútuo, deve a fiscalização dar a ela os efeitos correspondentes.

As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas controladas, sem ou com menor encargo, não se afiguram como necessárias, sendo, pois, indeutíveis.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Multa Isolada. Falta/Insuficiência de Recolhimento de Estimativas de IRPJ e de CSLL.

Constatado que a contribuinte efetuou recolhimento insuficiente das estimativas devidas, diante da glosa de despesas desnecessárias, correta é a exigência da multa isolada sobre a parcela inadimplida.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IOF. Mútuo entre Pessoas Jurídicas.

Verificada a existência de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, regular é a exigência do IOF incide sobre tais operações.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1401-001.367, da sessão de 04 de fevereiro de 2015, deu provimento parcial ao recurso, para afastar no IRPJ e CSLL a glosa de despesas relativa aos valores utilizados para o AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) e afastar as multas isoladas por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, e no IOF os valores utilizados para o AFAC.

Foram opostos embargos de declaração pela PGFN, que tiveram seguimento dado por despacho de exame de admissibilidade, e que não foram conhecidos por acórdão de embargos.

Foi interposto recurso especial pela PGFN, no qual se pretendeu devolver a matéria concomitância entre multa isolada por estimativa mensal e multa de ofício, apresentado como paradigmas os acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080. Protesta que as infrações de multa isolada e multa de ofício são diferentes, a primeira tem como tipo a falta ou insuficiência de pagamento de tributo e a segunda do descumprimento do regime de estimativa, ou seja, entende que as multas não incidiriam sobre a mesma base de cálculo. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso para restabelecer as multas isoladas por estimativa mensal.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade.

A Contribuinte apresentou contrarrazões, aduzindo, preliminarmente, que o recurso especial da PGFN não poderia ser admitido, porque a matéria teria sido objeto de súmula no CARF. Menciona jurisprudência administrativa e judicial no sentido de que a imposição da multa isolada por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais e da multa de ofício implicaria em concomitância, não havendo possibilidade de exigência cumulativa de ambas as multas. Requer pelo não conhecimento do recurso especial da PGFN e, caso julgado o mérito, pelo não provimento.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte, que não tiveram seguimento dado por despacho de exame de admissibilidade de embargos

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte. Após o despacho exame de admissibilidade de e-fls. 1529/1538, agravo de e-fls. 1546/1557, despacho de agravo de e-fls. 1560/1564, despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1565/1571, agravo de e-fls. 1576/1580, despacho de agravo de e-fls. 1584/1598, despacho de saneamento de e-fls. 1621/1624 e despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1626/1628, o recurso especial teve seguimento parcial, para a matéria operações financeiras - IOF, para os paradigmas nº 3101-001.094 e 101-88.312. Sobre o tema, aduz a Contribuinte que a simples existência de contas correntes entre a empresa controladora e suas controladas, em fase pré-operacional, não teria o condão de caracterizar a existência de contrato de mútuo. Discorre que os paradigmas demonstram a diferença entre os institutos da conta corrente mercantil, do AFAC e do contrato específico de mútuo financeiro, que não seria o caso dos autos. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial.

A PGFN apresentou contrarrazões. Preliminarmente, protesta pelo não conhecimento do recurso. Isso porque o paradigma nº 3101-001.094 trataria de situação diferente dos presentes autos, não sendo possível se falar em divergência na interpretação da legislação tributária. Ainda, o paradigma nº 101-88.312 seria convergente com a do acórdão recorrido, no sentido de que as operações de conta corrente devem ser apreciadas caso a caso, e a depender do exame probatório restar demonstrado que se trata de mútuo, com incidência de IOF, tal qual a situação dos autos. No mérito, aduz que as operações realizadas sob a forma de conta corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, seriam, na realidade, “operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros”, na medida em que, em todos os casos, é disponibilizado numerário de forma imediata para pagamento futuro a depender do saldo existente. Cita decisões administrativas no sentido de que *operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, realizadas sem prazo de vencimento definido e por meio de lançamentos em conta-corrente*, estariam sujeitas à incidência do IOF sobre operações de crédito.” Requer pelo desprovimento do recurso especial da Contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

São dois recursos especiais, interpostos pela Contribuinte e pela PGFN.

Em relação ao recurso da Contribuinte, o despacho de agravo deu-lhe seguimento parcial, apenas para a matéria operações financeiras - IOF. No recurso da PGFN, o seguimento foi total, sendo a matéria devolvida é a possibilidade de aplicação de multa isolada de estimativa mensal em lançamento fiscal no qual foi imputada a multa de ofício.

Passo à apreciação da admissibilidade e do mérito.

### **Admissibilidade.**

A princípio, cabe esclarecimento, a respeito da decisão recorrida, no qual fui designado para ser o redator *ad hoc*.

No caso, como o presidente da turma, e tampouco o relator, não se encontravam no CARF na época de formalização da decisão, fui encarregado para formalizar o acórdão, com base nas atribuições dos Presidentes de Câmara prevista nos arts. 17 e 18, do Anexo II do RICARF. Trata-se exatamente o que consta no dispositivo do acórdão:

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, que a 3ª Turma Especial da 1ª Seção foi extinta pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF), e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF, a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 25/08/2015. Da mesma maneira, tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Victor Humberto da Silva Maizman não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do acórdão.

Inclusive, consta registro no início do voto:

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o relator originário do processo não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção do relator do voto na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa. (*Grifei*)

Inclusive, há equívoco no voto do Acórdão de Embargos nº 1401-001.567, no qual foi atribuída à minha autoria o voto que tratou da concomitância da multa isolada por estimativa mensal e a multa de ofício (e-fl. 1379):

Com efeito, o Conselheiro André Mendes de Moura, no voto condutor do acórdão, deixa claro que o afastamento da multa isolada se deu porque uma vez encerrado o ano-calendário, as estimativas são absorvidas pelo tributo apurado no ajuste, de modo que não há mais base para a sua aplicação. Expondo, portanto, com clareza, a justificativa da interpretação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 quando da construção da norma aplicada no acórdão ora embargado.

Deixo claro que o voto não é da minha autoria, e que foi por mim formalizado por encargo regimental, e que a decisão foi proferida em sessão de julgamento pelo I. conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Prestados os esclarecimentos, inicio o exame de admissibilidade.

A respeito do recurso especial da Contribuinte, cabe apreciar preliminar de ofício, sobre competência para julgamento.

Isso porque o atual Regimento Interno do CARF (RICARF), Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, dispõe, no Anexo II, art. 2º:

Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ, ou se referir a litígio que verse sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação da operação ou da causa; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional);

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Como se pode observar, **não há qualquer menção ao IOF**, em especial no inciso IV, que tratou de especificar, um a um, os tributos reflexos do IRPJ que seriam da competência da 1ª Seção: CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI e CPRB.

Vale dizer que, no RICARF anterior (Portaria MF nº 256, de 2009), a redação do inciso IV não trazia tal detalhamento, aduzindo somente que seria competência da 1ª Seção *os demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos*:

IV - demais tributos e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ;

Por isso, a decisão recorrida foi proferida no âmbito da 1ª Seção, vez que se encontrava-se sob a vigência do RICARF anterior. Já os despachos de exame de admissibilidade,

nos termos do RICARF atual (art. 18, inc. III, Anexo II), são de competência da câmara recorrida, ou seja, foram corretamente proferidos por Presidente da Câmara da 1ª Seção.

De qualquer forma, nos termos do RICARF vigente, não compete ao presente Colegiado a apreciação de matéria devolvida relativa ao IOF, que é de competência da 3ª Seção (RICARF, Anexo II, art. 4º, inc. VII):

Art. 4º À 3ª (terceira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação referente a:

(…)

VII - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

**Assim sendo, em relação ao recurso especial da Contribuinte, cuja matéria devolvida refere-se ao IOF, voto no sentido não conhecê-lo e declinar competência para a 3ª Seção de Julgamento do CARF (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais).**

Sobre o recurso interposto pela PGFN, protesta a Contribuinte, em contrarrazões, que não poderia ser conhecido, vez que se trataria de matéria objeto da Súmula nº 105 do CARF:

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.

Não assiste razão à Contribuinte.

A questão relativa ao ano-calendário mostra-se relevante porque a súmula foi sedimentada com precedentes de antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no qual se firmou jurisprudência no sentido da impossibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal ao mesmo tempo que a multa de ofício.

Ocorre que a redação do dispositivo normativo foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. E não há nenhum precedente da súmula construído com base na nova redação<sup>1</sup>, que dispõe sobre a imputação da multa isolada por falta de descumprimento do recolhimento da estimativa mensal para pessoa jurídica optante do lucro real anual, e da imputação da multa de ofício na ocasião de feitura de lançamento de ofício pela autoridade fiscal, com fulcro no art. 149 do CTN.

Assim, para os fatos geradores de IRPJ e CSLL ocorridos a partir de janeiro de 2007, não há que se falar em aplicação do entendimento sumular.

---

<sup>1</sup> 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.

E no caso em análise, discute-se a imputação de multa isoladas de estimativas mensais relativas aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, sendo assim, portanto, fora do alcance da Súmula nº 105 do CARF.

Afasto a preliminar de não conhecimento.

Em relação à demonstração da divergência, o despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1399/1405, apreciou com precisão os paradigmas apresentados pela PGFN, acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080. Assim, **adoto as razões do despacho para conhecer do recurso especial da PGFN.**

Portanto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN** nos termos do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1399/1405, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>2</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e **não conhecer do recurso especial da Contribuinte e declinar competência para a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.**

### **Mérito. Recurso Especial da PGFN.**

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I  
IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA  
Seção I  
Apuração da Base de Cálculo  
Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

<sup>2</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

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.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

**§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:**

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

Ainda, em se tratando de lançamento de multa, o prazo decadencial é o previsto no art. 173, inciso I do CTN. No caso concreto, o lançamento mais antigo é o de 31/01/2007. Assim, considerando-se termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 01/01/2008, o prazo decadencial esgotou-se em 31/12/2013, não se havendo falar de decadência no caso concreto, vez que a ciência dos autos de infração deu-se em 13/12/2011.

E a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou **qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Vale dizer que estende-se à CSLL os mesmos conceitos apresentados em relação à multa isolada em discussão.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada e multa de ofício.

Assim sendo, voto no sentido de restabelecer a imputação da multa isolada, e **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

**Conclusão.**

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN, e **não conhecer do recurso especial da Contribuinte e declinar competência para a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura