



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722531/2016-31
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.716 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrentes GERDAU AÇOS LONGOS S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE.

Não comporta conhecimento o recurso especial em que a matéria recorrida não foi ventilada à Turma Ordinária, ainda que em sede de embargos rejeitados.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível cumular multa isolada por não recolhimento de estimativas e multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso especial interposto pelo Contribuinte, e, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento ao recurso especial oposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovich Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocado(a)), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

1.1. Tratam-se de Recursos Especiais interpostos pela **Fazenda Nacional** e pela **Contribuinte** em face do Acórdão 1301-003.351 assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2012 DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EMPRESAS DE MESMO GRUPO ECONÔMICO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade da amortização do ágio somente é admitida quando este surge em negócios entre partes independentes, condição necessária à formação de um preço justo para os ativos envolvidos.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE.

Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. MULTA. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis da base de cálculo da CSLL as multas, pois não se constituem em despesas necessárias, usuais e intrínsecas à atividade econômica.

1.2. A **Fazenda Nacional** aponta dissenso jurisprudencial no tema multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício e, para demonstrá-lo (dissenso), aponta os seguintes paradigmas:

Acórdão 9101-003.467

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano calendário.

Acórdão 9101-002.251

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

1.2.1. No mérito a **Fazenda Nacional** argumenta:

1.2.1.1. *“O contribuinte deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência”;*

1.2.1.2. *“A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa”;*

1.2.1.3. *“A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa”, regime este que auxilia a União a obter recursos no decorrer do ano;*

1.2.1.4. *“A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário”;*

1.2.1.5. *“Após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal”.*

1.3. Em contrarrazões a **Contribuinte** destaca:

1.3.1. A Jurisprudência do STJ reconhece conflito ideal de infrações entre a multa de ofício e a por não pagamento de estimativas;

1.3.2. No caso a ação material que ensejou a aplicação das duas multas é uma só: a glosa de ágio feita pela Contribuinte em 2012;

1.3.3. Tendo em vista que a questão de fundo é a mesma (identidade fática) do que a anterior à MP 351/2007, aplicável ao caso a Súmula CARF 105 que, por sinal, não perdeu vigência ante a nova dicção legal.

1.4. De outro lado, a **Contribuinte** aponta dissídio jurisprudencial no tema nulidade por inovação da fundamentação do lançamento, apontando como paradigmas o Acórdão 1302-002.716:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2009

ACÓRDÃO. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o Despacho Decisório, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.

1.4.1. No mérito a **Contribuinte** alega, em síntese que “*para manter o lançamento de CSLL, o Acórdão recorrido o inova ao utilizar o art. 299 do RIR/99, o que lhe é vedado*”.

1.5. Nas suas contrarrazões, a **Fazenda Nacional** destaca:

1.5.1. O auto de infração cita, textualmente, o artigo 47 da Lei 4.506/64 que é a base legal do artigo 299 do RIR/99;

1.5.2. A matéria objeto do especial não foi prequestionada;

1.5.3. Se nulidade houvesse seria apenas do acórdão recorrido e não do lançamento.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. Os recursos são tempestivos, fundamentados em paradigmas de Turma Ordinária e da Câmara Superior não alterados até a data da interposição dos recursos. Da leitura dos arrazoados resta clara a legislação tributária questionada (art. 44 da Lei 9.430/96, **Fazenda Nacional**, artigo 146 do CTN, **Contribuinte**). Os paradigmas versam sobre as matérias devidamente prequestionadas pela **Fazenda Nacional** no Acórdão recorrido de Turma Ordinária (que não trata de nulidade na forma da Lei 9.784/99). Não há precedentes vinculantes nos temas tratados neste processo (sem prejuízo dos argumentos expendidos pela **Contribuinte** em sentido contrário).

2.1.1. A alegada inovação de fundamentação pelo Acórdão recorrido não foi prequestionada pela **Contribuinte**, nem em sede de embargos, o que impede o conhecimento do apelo como bem constata a **Fazenda Nacional**.

2.2. Há similitude fática e divergência de interpretação jurídica entre o acórdão recorrido e os paradigmas da Fazenda: em todos os contribuintes foram autuados por falta de apresentação/pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL e por falta de pagamento do tributo nos respectivos anos calendário; porém, enquanto o recorrido afastou a incidência da multa por *bis in idem*, os paradigmas entenderam ser inaplicável a consunção no presente caso:

Acórdão Recorrido:

Dessa forma, o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro bis in idem. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

Acórdão 9101-003.467

Nessa matéria a Recorrente alega, em apertada síntese, (1) que a multa isolada por falta por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL somente pode ser exigida antes do término do ano calendário correspondente e (2) que a imposição dessa multa não pode ser cumulada com a multa de ofício, trazendo à baila o princípio da consunção e contestando a conclusão do acórdão recorrido de que a Súmula CARF nº 105 apenas seria aplicável a fatos ocorridos até 2007.

Esta 1ª Turma da CSRF tem decidido reiteradamente em sentido contrário, entendendo que não se aplica aqui o princípio da consunção e que a alteração legislativa promovida pela MP nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável, bem como concluindo que a multa isolada pode ser aplicada mesmo após o encerramento do ano calendário.

Acórdão 9101-002.251

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à exigência concomitante da multa de ofício por falta ou insuficiência de recolhimento de saldo anual a pagar e da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais apuradas, relativamente aos anos calendário a partir de 2007. (...)

De início, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, como segue (grifei): (...)

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

2.2.1. De outro lado não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o paradigma eleito pela **Contribuinte**: este último trata de despacho decisório negando aproveitamento de saldo negativo de CSLL, por insuficiência probatória de saldo de imposto pago no exterior, após a apresentação da documentação descrita no despacho decisório, a DRJ alterou os fundamentos do Despacho, e, por tal motivo, o Acórdão da DRJ foi declarado nulo:

A Recorrente apresentou Declaração de Compensação, foi intimada para apresentar documentos e, após analisados, a autoridade administrativa exarou Despacho Decisório não reconhecendo parte do crédito de saldo negativo de CSLL apurado no ano calendário de 2009 relativos à totalidade do imposto pago no exterior e de parte das estimativas compensadas, conforme quadros abaixo: (...)

Os documentos e a análise realizada pela autoridade fiscal foram reservados no processo nº 16692.720089/201346, onde consta um documento intitulado "Justificativa do Indeferimento" e, nele, constata-se o seguinte fundamento de fato para a negativa de crédito, *ipsis litteris*:

De acordo com a legislação acima citada, os documentos apresentados pelo contribuinte não serão admitidos para a comprovação do valor utilizado como dedução a título de IR pago no exterior da CSLL devida no AnoCalendário 2009, pois o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes devidamente reconhecidos pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira.(negrito do original)

Em sua manifestação de inconformidade a Empresa juntou parcialmente os comprovantes de quitação do imposto no exterior consularizados, tendo a autoridade julgadora considerado que os documentos, aparentemente, satisfariam os requisitos legais.

No acórdão, todavia, alegou vários outros motivos, que não o que fundamentou a negativa constante do Despacho Decisório, para manter o indeferimento do pedido de compensação. Assim, declarou improcedente a manifestação de inconformidade, no que se refere ao imposto pago no exterior, pelos seguintes motivos:

9.1.9. E compulsando o PA 16692.720089/201346, não se observa: (i) a apresentação das demonstrações financeiras levantadas pelas controladas no exterior, individualizadamente, que devem ser mantidas em boa guarda à disposição da RFB e transcritas ou copiadas no Livro Diário, o que também não restou comprovado (RIR/99, artigos 394, §§ 5º, inciso I e 10 e 395, § 4º; IN SRF 213/2002, artigo 6º, §§ 1º, 5º e 6º solicitado no item 3 do TIF; subitem 9.1.4.1.); e (ii) a apresentação dos cálculos especificados nos §§ 9º a 11, do artigo 14, da IN SRF 213/2002 (com e sem a inclusão dos lucros/tributos obtidos/pagos no exterior, sob exame solicitado no item 4 do TIF). Além disso, não consta comprovação da contabilização na Parte B do LALUR do imposto pago no exterior no AC 2008 (IN SRF 213/2002, art. 14, §§ 15 e 16; subitem 9.1.3.1.6.).

Ao decidir por ampliar os motivos sequer cogitados pela citada autoridade, o acórdão recorrido mostrou-se nulo, pois subtraiu claramente o direito de defesa do Recorrente, como bem aponta o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos: (...) II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ante a nulidade parcial reconhecida fica prejudicado o julgamento da parcela de estimativas compensadas, devendo ser decidido quando do retorno do processo ao CARF para novo julgamento.

Feitas essas considerações, conheço do Recurso Voluntário e acato a preliminar de nulidade parcial, considerando nulo o acórdão na parte em que inovou os motivos para o indeferimento da compensação de imposto pago no exterior, retornando o processo à DRJ São Paulo para novo julgamento e reabertura de prazo para Recurso Voluntário.

2.2.1.1. No presente processo a fiscalização elencou diversos motivos alternativos para o lançamento de ofício, dentre eles o artigo 47 da Lei 4.506/64 que é a base legal do artigo 299 do RIR/99:

SUJEITO PASSIVO

CNPJ

07.358.761/0001-69

Nome Empresarial

GERDAU ACOS LONGOS S.A.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 3º da Lei 9.249/95.

Art. 1º, 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Art. 44 e 75 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

Art. 18, § 2º, da Lei 8.313/91.

Art. 28 da Lei 9.430/96.

Arts. 36, 37 e 38, § 1º, inciso XIII, da Instrução Normativa SRF 390/2004.

Arts. 56 e 57 da Instrução Normativa SRF 390/2004.

Art. 47 da Lei 4.506/64.

2.2.1.2. O Acórdão recorrido discordou de um dos fundamentos do lançamento, porém, manteve pelo fundamento alternativo, a saber, artigo 299 do RIR/99:

No que tange à CSLL, eu tenho o entendimento da falta de previsão legal para a sua adição.

No entanto, no caso em tela, como verificado, não estamos tratando de um ágio válido, e sim de um ágio gerado entre partes dependentes, não o tornando passível de ser deduzido, nos termos do art. 299 do RIR/99.

2.2.1.3. Assim, também por ausência de similitude fática, o recurso especial da **Contribuinte** não comporta conhecimento.

2.3. Não obstante o interessante raciocínio descrito pela **Contribuinte** em suas contrarrazões, esta Turma, em precedente recente, por unanimidade de votos, reconheceu a possibilidade de cumular **MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO** (Processo 13116.722236/2014-59, acórdão de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan):

No que se refere ao segundo tema, entendo, na linha do que vem decidindo majoritariamente este colegiado, que o teor da Súmula CARF 105 é inequivocamente destinado a situações anteriores a 2007, como aclaram os precedentes que o nortearam.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Assim, a partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais dúvida interpretativa

acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Sendo o presente caso referente a 2011, não há a par a efetuar ao acórdão recorrido, restando clara a possibilidade de exigência de ambas as penalidades. Nesse sentido as decisões recentes desta Câmara Superior (v.g., Acórdãos 9303-012.829 e 9303-012.834, de 15/02/2022; e 9303-013.682, de 15/12/2022).

3. Pelo exposto, admito e conheço do recurso da **Fazenda Nacional**, dando-lhe provimento. Ademais, não conheço do recurso interposto pela **Contribuinte**.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto