



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720154/2017-52
ACÓRDÃO	1301-007.844 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	INTERCEMENT BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INCOMPATIBILIDADE ENTRE EMENTA DO ACÓRDÃO E CONTEÚDO DO VOTO. LAPSO MANIFESTO. ACOLHIMENTO SEM EFEITOS INFRINGENTES.

Devem ser excluídas da ementa original do acórdão recorrido matérias que são estranhas ao voto por evidente lapso manifesto, sem, no entanto, alterar o conteúdo decisório do ato, isto é, sem efeitos infringentes.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista, inclusive quando o lançamento é efetuado após o encerramento do ano-calendário, visto que a lei prevê a imputação da multa mesmo quando apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte, sem efeitos infringentes, para sanar lapso manifesto na ementa e omissão do Acórdão nº 1301-006.317, nos termos do voto de Relator.

Sala de Sessões, em 28 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte (fls. 4.668/4.677), em face de o Acórdão nº 1301-006.317 (fls. 4.566/7.666), proferido por esta Turma, em sessão de 16.03.2023, que foi materializado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se na nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE FATOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

A análise da formação do ágio tem natureza de prova, a qual pode ser idoneamente carreada aos autos, independentemente da data de sua criação, ou da data do fato a que ele se reporte, estando sujeita à livre apreciação pelo fisco, que pode, com base nela, efetuar o lançamento, desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que

demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se ratificar a redução do percentual correspondente.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

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

Ano-calendário: 2012.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para transferência do ágio da real investidora para outra empresa do grupo. A amortização de despesa do ágio só é possível quando há confusão patrimonial entre a real investidora e a empresa investida, adquirida com ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

2. A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 4.621), ao qual foi negado seguimento (fls. 4.641).
3. O Embargante apontou existência omissão, obscuridade e lapso manifesto no r. Acórdão, nos seguintes termos:

LAPSO MANIFESTO NA EMENTA DO ACÓRDÃO EMBARGADO

Inicialmente, importante destacar que a ementa do Acórdão Embargado, ao reproduzir, quase integralmente, a ementa do Acórdão da DRJ, terminou por trazer temas que não foram objeto de julgamento por este E. CARF, o que configura lapso manifesto que precisa ser corrigido.

De fato, pela leitura do relatório, do voto vencido e do voto vencedor, verifica-se que este E. CARF não analisou qualquer alegação de nulidade da autuação, decadência ou juros de mora, os quais, contudo, constaram na ementa do Acórdão Embargado, conforme trechos abaixo colacionados:

(...).

OBSCURIDADE EM RELAÇÃO AO SUPOSTO REQUISITO LEGAL DE AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO PELA “REAL INVESTIDORA”

Além disso, ao sustentar a manutenção da presente autuação na suposta impossibilidade de amortização do ágio por pessoa jurídica distinta da “real investidora”, incorreu o Acórdão Embargado também em vício de obscuridade, o qual merece ser esclarecido.

Como demonstrado pela Embargante no tópico III.3 do seu Recurso Voluntário (“Da Inexistência de Vedação Legal quanto à Transferência da Participação Adquirida com Ágio”), analisando-se a legislação vigente à época, não se encontra qualquer vedação ou mesmo qualquer determinação em sentido diverso do que foi realizado pela CCSA ao transferir a participação das empresas Gaby 1, Gaby 2 e Gaby 3, acompanhada do respectivo ágio gerado na aquisição dessas empresas, à Embargante.

O Acórdão Embargado, contudo, em sentido totalmente diverso e sem o devido esclarecimento, afirmou que o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, entre outros requisitos, exigiria que a amortização do ágio fosse realizada apenas “por quem efetivamente o pagou”, isto é: pela “real investidora”. Confira-se:

(...)

Ora, ao analisar o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997, em momento algum se verifica em seu aspecto subjetivo (“pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio”) a restrição à pessoa jurídica que adquiriu o investimento / pagou o ágio, não restando clara, portanto, a interpretação trazida no Acórdão Embargado.

Tanto é assim que, em julgamento recente, realizado em 05/09/2023, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) afirmou expressamente que o artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 não faz “qualquer alusão, ainda que implícita, ao suposto ‘real adquirente’”, sendo suficiente a “confusão patrimonial entre a pessoa jurídica que detém participação societária e a sociedade adquirida”. Veja-se:

(...)

Portanto, fica evidente a obscuridade do Acórdão Embargado ao alegar que o núcleo normativo do artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 restringiria a amortização do ágio à “real investidora”, razão pela qual se requer o acolhimento dos presentes Embargos, de modo que seja sanado referido vício e cancelados os autos de infração originários do presente processo.

OMISSÃO EM RELAÇÃO À INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-BASE

Por fim, o Acórdão Embargado incorreu ainda em vício de omissão, ao deixar de analisar argumento trazido pela Embargante em seu Recurso Voluntário, capaz de infirmar a conclusão alcançada no julgamento a respeito da multa isolada.

Com efeito, no tópico III.5 do Recurso Voluntário (“Da Impossibilidade da Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa”), a Embargante trouxe dois argumentos igualmente capazes de afastar a cobrança dessa penalidade

(...)

(i) Primeiramente, a Embargante demonstrou que a multa isolada somente poderia ser cobrada antes do encerramento do ano-base, o que não foi o caso dos autos, em que a autuação foi lavrada em 07/12/2017, isto é: após o encerramento do ano-base de 2012 (fls. 42 a 44 do Recurso Voluntário); e

(ii) Em seguida, a Embargante sustentou a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício, mesmo após as alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 carreadas pela Medida Provisória nº 351/20077, convertida na Lei nº 11.488/20078, uma vez que puniriam uma mesma conduta (fls. 44 a 47 do Recurso Voluntário).

Ocorre que, pela leitura do Acórdão Embargado, verifica-se que apenas o argumento “ii” acima foi apreciado por este E. CARF, que deixou de se pronunciar a respeito do argumento “i”.

Sendo assim, requer-se o acolhimento dos presentes Embargos, a fim de que seja suprida essa omissão e afastada a cobrança da multa isolada, em razão da sua inaplicabilidade após o encerramento do ano-base.

4. Os embargos foram admitidos parcialmente para correção ou esclarecimento de dois pontos do r. Acórdão. O primeiro quanto a lapso manifesto na ementa, na qual constou matéria que não foram objeto de apreciação, como nulidade da autuação, decadência e juros de mora. O segundo, refere-se à inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, conforme Despacho (fls. 4.764/4.770).

5. Os embargos foram distribuídos a esse Conselheiro, redator designado para proferir o voto vencedor em relação as seguintes matérias: (i) ágio transferido; (ii) ágio em relação à CSLL; e (iii) multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, Relator

Admissibilidade dos Embargos de Declaração

7. Ratifica-se as conclusões do Despacho de Admissibilidade, que admitiu os seguintes pontos: (i) lapso manifesto na ementa, na qual constou matéria que não foram objeto de apreciação, como nulidade da autuação, decadência e juros de mora e (ii) inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Mérito

a) Lapso manifesto na ementa

8. Aduz a Embargante que a leitura do relatório, do voto vencido e do voto vencedor, verifica-se que não houve análise de qualquer alegação sobre nulidade da autuação, decadência ou juros de mora, matérias, que, contudo, constaram na ementa do Acórdão Embargado.

9. De fato, consta na ementa matérias estranhas ao que foi objeto de análise e deliberação desta Turma em 16.03.2023, razão pela qual devem ser excluídos os seguintes trechos da ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais, incabível cogitar-se na nulidade do Auto de Infração.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE FATOS OCORRIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS. NATUREZA PROBATÓRIA. POSSIBILIDADE.

A análise da formação do ágio tem natureza de prova, a qual pode ser idoneamente carregada aos autos, independentemente da data de sua criação, ou da data do fato a que ele se reporte, estando sujeita à livre apreciação pelo fisco, que pode, com base nela, efetuar o lançamento, desde que o fato gerador esteja dentro do prazo decadencial.

[...]

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

b) Inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário

10. Com relação a essa matéria, que foi objeto do voto vencedor, restou explícito no voto a posição prevalente da Turma, isto é, da possibilidade de existência jurídica concomitante das duas sanções, uma pela infração de não recolhimento da exigência apurada pela Fiscalização e outra pelo não pagamento tempestivo das estimativas em contraposição ao argumento de defesa de existência da consunção.

11. Note-se que o seguinte trecho do voto vencedor deixa clara coexistência das duas sanções:

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização, a solução do tema deve ser jurídica.

Há duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

12. A Embargante busca manifestação sobre a exigência da multa isolada pelo não pagamento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

13. Repisa-se o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

14. Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

15. Mais do que isso, a hipótese legal de exigência da multa isolada não anistia a sanção após o encerramento do período de apuração, posto que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa. É, portanto, como previsto expressamente no texto legal, irrelevante se após o termo final de apuração houve ou não tributo devido.

16. Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante

para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

17. Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da

inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o

contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte

apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica. (g.n.)

18. Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada, mesmo que após o encerramento do ano-calendário, é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

19. Além disso, a Súmula CARF nº 178¹, reforça a aplicação da multa isolada diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.

20. Diante do exposto, os Embargos de Declaração devem ser acolhidos sem efeitos infringentes, conseqüentemente, a ementa do Acórdão nº 1301-006.317 deve ser ajustada para passar a expressar o seguinte enunciado:

¹ Súmula CARF nº 178: A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Nos termos do art. 135, III do CTN, a sujeição passiva solidária exige indicação de ato de infração à lei ou ao contrato social, acompanhada de provas que demonstrem de forma inequívoca a atuação pessoal do sujeito responsabilizado ao referido ato.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Inexistindo nos autos elementos de convicção que possam servir de suporte para a exasperação da multa aplicada, há que se ratificar a redução do percentual correspondente.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA VINCULADA.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista, inclusive quando o lançamento é efetuado após o encerramento do ano-calendário, visto que a lei prevê a imputação da multa mesmo quando apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

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

Ano-calendário: 2012.

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para transferência do ágio da real investidora para outra empresa do grupo. A amortização de despesa do ágio só é possível quando há confusão patrimonial entre a real investidora e a empresa investida, adquirida com ágio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2012

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE ÁGIO. CABIMENTO.

É cabível, em relação à CSLL, a glosa das despesas de amortização de ágio, tendo em vista a aplicabilidade à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

Dispositivo

21. Diante de todo o exposto, voto por ACOLHER os Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte, SEM EFEITOS INFRINGENTES, para sanar lapso manifesto na ementa e omissão do Acórdão nº 1301-006.317.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins