



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10600.720016/2014-31  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.943 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 7 de maio de 2024  
**Recorrentes** TEMPO SERVICOS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

**MULTA QUALIFICADA. ÁGIO INTERNO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI N. 12.973/2014. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Para a qualificação da multa de ofício, é preciso que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio. No entanto, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo.

Até o advento da Lei nº 12.973/2014, a amortização fiscal de ágio considerado interno pela Autoridade Fiscal não pode ser considerada conduta dolosa a justificar a imputação da multa de ofício qualificada. Isso porque a divergência interpretativa que, até hoje, ronda o tema, faz com que a legislação tributária que comina a penalidade correlata seja, necessariamente, interpretada de forma mais favorável ao contribuinte.

A maior eficiência tributária é um propósito negocial válido e não justifica, por si só, a qualificação da multa de ofício. Para a aplicação da multa de ofício qualificada, devem estar presentes a sonegação, a fraude ou o conluio, como exige o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa, que dava provimento parcial para reduzir a multa qualificada para 100%, e votando pelas conclusões o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado; e (ii) por

maioria de votos em dar provimento ao recurso especial do contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do **Acórdão n.º 1201-005.580**, proferido em 22.09.2022, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 2977/2996) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

JUROS SELIC 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. Súmula CARF n.º 108.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL

Sendo mantida a autuação relativa à infração “Exclusões indevidas do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL”, fica conseqüentemente mantida a infração relativa às “Compensações indevidas de Prejuízo Fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL”.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf n.º 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por maioria de votos, deram parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%. Por maioria,

entretanto, mantiveram a exigência de multa isolada por compensação não homologada cumulada com multa de ofício.

Cumprе ressaltar que, como esclareceu o Relator, Conselheiro Jeferson Teodorovicz, o referido acórdão foi proferido após o julgamento dos recursos especiais do contribuinte e da Fazenda Nacional pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), consubstanciado no **Acórdão n.º 9101-004.223**. No referido julgado, a CSRF (i) por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter a glosa das despesas com ágio, com retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das demais questões do recurso voluntário; e (ii) por voto de qualidade, negou provimento ao recurso especial do contribuinte, que versava sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício.

Os referidos recursos especiais do contribuinte e da Fazenda Nacional, por sua vez, foram interpostos contra o **Acórdão n.º 1201-001.811**, proferido em 25.07.2017, que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para manter apenas a exigência relativa às multas isoladas referentes à infração relativa à CSLL – instituições financeiras, exonerando a glosa de ágio e às demais multas correlatas.

Pois bem. Retornados os autos à 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para análise das demais questões do recurso voluntário, foi proferido o **Acórdão n.º 1201-005.580**, contra o qual a Fazenda Nacional interpôs o recurso especial ora em análise (fls. 2998/3028), sustentando que o referido julgado conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “multa qualificada”. Indicou como paradigmas os Acórdãos n. 1103-000.960 e 9101003.533.

O despacho de admissibilidade (fls. 3032/3040) deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas com relação ao Acórdão paradigma n.º 1103-000.960, nos seguintes termos:

A divergência alegada, assim como a similitude fática entre os casos, restou suficientemente demonstrada pela recorrente, mas tão somente com relação ao **primeiro paradigma (Acórdão n.º 1103-000.960)**.

Não há nenhuma dúvida quanto à similitude fática entre os casos. Trata-se, de fato, da *mesma operação*, e dos *mesmos fatos* (apenas anos calendários diversos), que foram analisados de forma diversa por dois colegiados diversos, tanto com relação à (in)dedutibilidade das despesas, quanto com relação à multa qualificada incidente sobre esses mesmos fatos.

Conforme noticiado ao norte, nos presentes autos já houve um recurso fazendário para o restabelecimento da glosa das despesas, o qual foi *conhecido por unanimidade de votos pela CSRF*, resultando no Acórdão n.º 9101-004.223, exatamente em face do mesmo paradigma (Acórdão n.º 1103-000.960) que ora se apresenta para a questão da multa qualificada. Vejam-se alguns excertos do referido acórdão em que foi feita a análise da admissibilidade do recurso especial fazendário, *verbis* (destaques acrescidos): (...)

No que diz respeito à multa qualificada sobre essas operações, o Acórdão n.º 1103-000.960 também manteve a imposição da penalidade, conforme demonstrou a recorrente. E, nada obstante o Acórdão n.º 1103-000.960 tenha sido parcialmente reformado pelo Acórdão n.º 9101-003.396, não o foi, conforme dito, no que diz respeito à multa qualificada.

Demonstrada a divergência, portanto, com relação ao Acórdão n.º 1103-000.960. (...)

Com relação ao **segundo paradigma (Acórdão n.º 9101-003.533)**, contudo, nada obstante haja ali também a utilização de uma empresa caracterizada como *empresa veículo* (no caso, a LEONVIN), identificam-se, até mesmo nos excertos do voto condutor daquele acórdão que foram transcritos pela própria recorrente, a existência de

diversas peculiaridades que contribuíram para a conclusão do colegiado, naquele caso, no sentido da inexistência de fato daquela empresa, as quais não se fazem presentes no caso dos correntes autos. (...)

Neste aspecto, portanto, não pode ser desconsiderado o fato de que, sendo a verdadeira investidora uma pessoa jurídica estrangeira, esta sequer poderia gozar da dedução do ágio, o que foi devidamente ressaltado pelo voto condutor do acórdão paradigmático, em outro excerto (este não transcrito pela recorrente), conforme a seguir: (...)

Nestes termos, verifica-se que a empresa veículo LEONVIN foi utilizada como empresa veículo em contexto fático que não se assemelha àquele descrito no caso dos presentes autos.

Não restou demonstrada a divergência, portanto, com relação ao segundo paradigma.

#### **Conclusão**

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do acórdão paradigma n.º 1103-000.960, no que diz respeito à multa qualificada.

O sujeito passivo, por sua vez, intimado do **Acórdão n.º 1201-005.580**, opôs embargos de declaração (fls. 3049/3060), sustentando que o referido julgado incorreu em (i) omissão quanto à impossibilidade de adição à base de cálculo da CSLL das despesas supostamente não dedutíveis da base de cálculo do IRPJ; (ii) contradição/obscuridade acerca das compensações indevidas de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL; e (iii) contradição/erro material na proclamação do resultado do julgamento no que tange à desqualificação da multa de ofício.

Em seguida, o contribuinte apresentou pedido de reconsideração (fls. 3240/3247) em face do entendimento contido na intimação fiscal, por meio da qual se buscou cobrar imediatamente todos os valores em discussão no processo, com exceção daqueles referentes à multa qualificada, que são objeto do recurso especial da Fazenda Nacional.

Sobreveio o despacho de admissibilidade dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte (fls. 3273/3283), que rejeitou os referidos embargos por entender serem manifestamente improcedentes as alegações de omissão, contradição ou obscuridade neles contidas.

O contribuinte, então, interpôs o competente recurso especial (fls. 3293/3305), sustentando que o **Acórdão n.º 1201-005.580** deu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”, com arrimo nos Acórdãos paradigma 9101-006.617 e 9101-005.824.

O despacho de admissibilidade (fls. 3401/3407) deu seguimento ao recurso especial do contribuinte, conforme abaixo:

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas n.º 9101-006.617 e n.º 9101-005.824 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet ([www.carf.economia.gov.br](http://www.carf.economia.gov.br)). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial sob exame, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, bem como instruiu a peça recursal com cópias das decisões, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise do dissenso jurisprudencial alegado, verifica-se que a contribuinte obteve êxito em sua demonstração.

O acórdão recorrido efetivamente concluiu, segundo exposto em seu voto vencedor, pela possibilidade de exigência concomitante das multas isolada e de ofício, ponderando que as penalidades “*têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos*”, não havendo que se falar em *bis in idem*. Além disso, a decisão declara expressamente que a Súmula CARF n.º 105 “*alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996*”.

O Acórdão paradigma n.º 9101-006.617, em sentido contrário, considera que as multas isolada e de ofício não podem ser cobradas de forma cumulativa, tendo em vista que:

i) embora a Súmula CARF n.º 105 não possa ser aplicada de forma direta para os anos posteriores a 2007, sua *ratio decidendi* permaneceu válida mesmo após a alteração na redação do art. 44 da Lei n.º 4.930/1996, promovida pela Lei n.º 11.488/2007; e ii) pelo princípio da consunção (aplicável na esfera das penalidades), a multa isolada (pena pela infração-meio – ausência de recolhimento de estimativas) deve ser absorvida pela multa de ofício (pena pela infração-fim – ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário).

Conclusão semelhante foi exposta pelo Acórdão n.º 9101-005.824, segundo paradigma indicado pela contribuinte. A decisão afasta a possibilidade de cobrança concomitante das duas multas ponderando que, embora o não recolhimento das estimativas e o não pagamento do tributo efetivamente devido sejam infrações distintas, “*quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma*”. Além disso, o paradigma afirma expressamente que a alteração ocorrida em 2007 na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 “*não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF n.º 105 para fatos geradores posteriores a 2007*”.

Assim, constata-se que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito da possibilidade de cobrança concomitante das multas de ofício e isolada para fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário 2007.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em resumo, que (i) apesar da clara existência de simulação e artificialidade das operações, o colegiado a quo afastou o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal, desqualificando a multa; (ii) a própria confissão do recorrente de que o ágio foi criado com objetivos alheios a efetiva aquisição de um investimento pela ESMERALDA, e o fato de que não houve qualquer dispêndio financeiro tornam incontestável o intuito doloso do contribuinte, juntamente com o seu grupo econômico, na criação de um ágio meramente contábil, que na realidade nunca existiu; (iii) a ausência de propósito negocial e de substrato econômico, da mesma forma que impedem a existência material do ágio registrado na ESMERALDA, atestam a simulação praticada pelo contribuinte; (iv) a diferença entre a vontade declarada do contribuinte (investimento) e a sua vontade real (transferência de ágio) caracteriza a simulação praticada com o fim exclusivo de conseguir um indevido benefício fiscal; (v) a simulação cometida não envolve negócio firmado entre o BRADESCO e os antigos acionistas do grupo AMEX, o que se discute na presente lide são os atos societários realizados após a aquisição da TEMPO pelo BRADESCO, vez que foi após essa aquisição que a ESMERALDA foi utilizada numa série de operações societárias com o exclusivo intuito de transferir o ágio pago pelo BRADESCO, e, com isso, torná-lo dedutível nos termos do artigo 386 do RIR/99; (vi) uma vez tendo sido o ágio pago por uma empresa, não há

como essa “mais valia” ser aproveitada por outra empresa como o benefício fiscal previsto no artigo 386 do RIR/99, de forma que tendo o grupo BRADESCO optado por essa forma de aquisição da participação societária da TEMPO, não há como ele tentar amortizar a despesa com o ágio; (vii) o evidente intuito de fraude fica ainda mais claro quando se vê que, por meio de laudo de avaliação do grupo AMEX, elaborado posteriormente ao efetivo pagamento do ágio pelo BRADESCO, o grupo BRADESCO procurou efetivamente dar uma aparência de legalidade a uma operação não prevista na legislação; (viii) outros pontos importantes também atestam a conduta fraudulenta do Contribuinte, como o fato de a ESMERALDA ter sido utilizada como verdadeira “empresa veículo”, ou seja, como já destacado, o aumento do capital dessa empresa visou unicamente à criação artificial do ágio; (ix) a ESMERALDA não teve propósito negocial, pois a participação dessa empresa na reorganização societária do grupo BRADESCO não teve outro papel, senão transferir o ágio; (x) antes e após a participação da ESMERALDA no grupo BRADESCO, a estrutura societária do grupo permaneceu exatamente a mesma; (xi) por meio da simulação praticada pelo contribuinte, ele tentou dar a um ágio já pago os requisitos que a legislação requer para o reconhecimento da dedutibilidade de sua amortização; (xii) a simulação resta inequívoca, uma vez que havia motivos à sua realização (criação de um benefício fiscal indevido), assim como, com a incorporação, o negócio realizado (aumento de capital decorrente de um investimento) não foi executado materialmente; (xiii) a fraude, correspondente à atitude dolosa do contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante os inúmeros fatos aqui apontados, dentre outros, destaca-se que a TEMPO sabidamente utilizou laudo que não atestava o real propósito negocial da operação que deu origem ao ágio amortizado, e adquiriu um investimento com ágio que sabia que era irreal; e (xiv) quanto ao conluio, este é inegável uma vez que a reorganização societária envolveu todas as pessoas jurídicas que fazem/faziam parte do grupo BRADESCO.

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 3134/3161), alegando, quanto ao conhecimento, (i) que, no Acórdão paradigma n.º 1103-000.960, não se discutiu a aplicação da multa de ofício qualificada em razão no disposto nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/1964, mas, apenas a possibilidade de qualificação da multa em face de simulação, instituto autônomo que está previsto no art. 167 do Código Civil, razão pela qual não há que se falar em interpretação divergente da legislação tributária pelos acórdãos recorrido e paradigma; (ii) a inépcia do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional por ausência do pressuposto da dialeticidade, uma vez que as razões recursais fazendárias não dialogam com o acórdão recorrido; e (iii) a impossibilidade de reanálise de matérias probatórias, exigida para o reestabelecimento da multa qualificada; e, no mérito, (iv) a impossibilidade de reestabelecimento da multa de ofício no caso, vez que, dentre outros, a participação da Esmeralda Holding, bem como todos os atos praticados pelo Grupo Bradesco na aquisição das empresas do Grupo Amex no Brasil foram válidos e possuem propósito negocial, não havendo que se falar em operação fraudulenta ou simulada a autorizar a qualificação da multa; (v) ainda que o CARF entenda por julgar indevida a amortização de ágio quando há utilização de “empresa veículo”, não pode essa característica justificar a qualificação da multa de ofício, pois se trata de mera divergência na interpretação da legislação tributária; (vi) não houve comprovação de que a Recorrida ou qualquer outro membro do Grupo Bradesco tenha agido com o intuito doloso, não podendo o dolo ser presumido; e (vii) inexistência de simulação no caso concreto, vez que todos os atos praticados refletem exatamente a realidade almejada.

Em seu recurso especial, o contribuinte sustenta, em síntese, que a cumulação da multa isolada e da multa de ofício implica em duplicidade na cobrança de penalidade, o que não se pode admitir.

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões, argumentando, em resumo, que (i) não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas – como ocorre com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício; (ii) a sistemática de recolhimento de estimativas se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período; (iii) sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo, sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas; (iv) a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas: a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual e a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas; (v) não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei releva a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”; e (vi) 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.

É relatório.

## Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Relatora.

### I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E eventuais embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial<sup>1</sup>. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: (i) o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e (ii) a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a

---

<sup>1</sup> Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles<sup>2</sup>.

Com base nessas premissas, passamos a analisar a admissibilidade dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo.

#### **a) Recurso Especial da Fazenda Nacional**

No que se refere à tempestividade, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto n.º 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Fazenda Nacional será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhado à PGFN em 13.10.2022 (fl. 2997) e devolvidos com o recurso especial em 18.11.2022 (fl. 3029). Assim, é tempestivo o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN foi conhecido quanto à matéria multa qualificada, que foi expressamente afastada no recorrido, donde o inegável prequestionamento da matéria.

No que se refere à divergência interpretativa, a Fazenda Nacional indicou o Acórdão paradigma n.º 1103-000.960, que versa sobre a mesma operação tratada no acórdão recorrido, mas com relação a períodos de apuração anteriores. Com relação à multa qualificada, assim se pronunciaram os julgadores no acórdão paradigma:

Já tive a oportunidade de examinar caso semelhante no julgamento do Recurso n.º 152980 (Processo n.º 18471.001782/200536), também na condição de relator, no qual adotei igual entendimento no voto condutor do Acórdão n.º 10323.290/ 2007 quanto a esta matéria, aprovado por unanimidade pelos membros da 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. A decisão restou assim resumida:

"INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE "EMPRESA VEÍCULO". Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera 'empresa veículo' para transferência do ágio à incorporadora."

No julgamento acima referido, destaquei o cabimento de aplicação da multa majorada:

"Da descrição dos fatos e elementos de prova constantes dos autos bem se percebe a ausência de qualquer propósito negocial ou societário na incorporação realizada, restando caracterizada a utilização da incorporada como mera "empresa veículo" para transferência do ágio para a incorporadora, (...) o caso concreto deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação de multa qualificada. Entretanto, a autoridade fiscal impôs apenas a multa ordinária de 75%."

<sup>2</sup> Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

Assim, deve ser restabelecida a imposição da multa qualificada em razão da simulação suficientemente caracterizada com a utilização de empresa veículo.

Ou seja, por entender que a operação em análise não tem qualquer propósito negocial ou societário, concluiu o relator, com base em decisão proferida em outro processo, que o caso deveria ser enquadrado como simulação, acompanhada da aplicação da multa qualificada.

No acórdão recorrido, por sua vez, a multa foi reduzida para 75%, por entenderem os julgadores que a mera utilização de empresa veículo não é suficiente para a qualificação da multa, bem como que a ausência de propósito negocial não afasta a necessidade de verificação dos requisitos contidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64 para que a multa de ofício seja qualificada. Confira-se:

Bem, sob este ponto, compartilho do entendimento de que a mera utilização de empresa-veículo não é suficiente para a qualificação de multa.

Ainda, a mera ausência de propósito negocial, a meu ver, não autoriza per se a qualificação da multa, pois essa exige a verificação de outros requisitos objetivos previstos nos arts. 71, 72 e 73, Lei 4502/64.

Neste sentido o Acórdão n. 9101-005.876, de 25 de jan. 2022:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

ÁGIO. MULTA QUALIFICADA. ADOÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO NA ESTRUTURA DE AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. GRUPO ECONÔMICO. CONTROLADORA COMO REAL ADQUIRENTE. IMPROCEDÊNCIA DO FUNDAMENTO DA PENA. INOCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO FRAUDE SONEGAÇÃO OU CONLUÍO. REDUÇÃO DA SANÇÃO DUPLICADA.

A dedução indevida de dispêndios com ágio não se confunde com prática dolosa ou ilícita que autoriza a aplicação da multa duplicada de 150%, prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Ainda que prevalecendo a glosa, não sendo demonstrada e comprovada a prática de fraude, sonegação ou conluio nas transações que geraram a despesa com o sobrepreço, deve ser aplicada a multa ordinária da multa de ofício de 75%. O simples emprego de companhias holdings em estrutura de aquisição de investimentos, mesmo que com a finalidade específica de viabilizar e promover a compra de participações societárias, rotuladas de empresas-veículo, não basta para caracterizar simulação, fraude ou o seu intuito, tampouco qualquer outro ilícito. **A figura de origem estrangeira da ausência de propósito negocial, dentro da narrativa de que o contribuinte praticou determinado ato ou negócio jurídico visando exclusivamente obter vantagem tributária, não configura nenhuma das hipóteses legais de simulação e de fraude, conforme a devida conceituação de Direito Civil, e nem pode se amoldar às previsões dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.**

Não foi outro o entendimento desta Turma, ao analisar caso muito semelhante, em Acórdão de relatoria do i. Allan Marcel Warwar Teixeira:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

JUROS SELIC 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. Súmula CARF n.º 108.

Entendimento reiterado em embargos, agora sob relatoria do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, e por mim acompanhado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AFASTAMENTO DE MULTA QUALIFICA POR INEXISTÊNCIA DE FRAUDE QUE A JUSTIFIQUE.

Não se justifica a aplicação de multa qualificada quando inexistir comprovação da existência da prática de ato jurídico fraudulento, simulado ou em conluio.

Ou seja, diante mesma operação, os julgadores do recorrido e do Acórdão paradigma n.º 1103-000.960 decidiram de forma diametralmente oposta no que se refere à qualificação da multa de ofício. E não é só: no paradigma, a ausência de propósito negocial levou o relator a concluir pela configuração de simulação e aplicação da multa qualificada; enquanto, no recorrido, o relator entendeu que, ainda que ausente o propósito negocial, a multa de ofício somente poderá ser qualificada caso atendidos os requisitos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4502/64.

De fato, como afirma o contribuinte, o Acórdão paradigma n.º 1103-000.960 não discutiu a aplicação da multa de ofício qualificada em razão no disposto nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/1964, mas, sim, em virtude da existência de simulação evidenciada pela falta de propósito negocial na utilização da empresa veículo. Isso, entretanto, a meu ver, não afasta a similitude fática entre os casos, tendo em vista que (i) em ambos, analisou-se a qualificação da multa de ofício diante dos mesmos fatos; e, adicionalmente, (ii) houve interpretação divergente no que se refere à suficiência da ausência de propósito negocial para qualificação da multa de ofício.

Igualmente não há que se falar em inépcia do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional por ausência do pressuposto da dialeticidade, tendo em vista que as razões recursais apresentadas são, em tese, suficientes para a reforma do entendimento contido no recorrido com relação à multa de ofício qualificada.

Por fim, ao contrário do que defende o contribuinte, entendo que a verificação da subsistência da multa qualificada na operação aqui tratada não exige a reanálise de provas, mas, sim, o cotejamento entre os fatos descritos no processo e as hipóteses legais de qualificação de multa de ofício.

Por essas razões, deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

#### **b) Recurso Especial do Sujeito Passivo**

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do Acórdão n.º 1201-005.580 em 23.02.2023 (fl. 3044) e opôs, tempestivamente, embargos de declaração em 27.02.2023 (fl. 3047). Posteriormente, intimado da rejeição dos embargos de declaração em 05.07.2023 (fl. 3287), interpôs recurso especial em 20.07.2023 (fl. 3292). Diante disso, é tempestivo o recurso especial.

No que se refere ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa expressamente sobre a matéria “multa isolada cumulada com a multa de ofício”.

Com relação à divergência interpretativa, o contribuinte invoca os Acórdãos paradigmas 9101-006.617 e 9101-005.824. Ambos versam sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, aplicada após a alteração promovida pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488/2007 no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/1996. Enquanto nos paradigmas se entendeu que deve subsistir apenas a exigência da multa de ofício, no acórdão recorrido se concluiu pela possibilidade de exigência concomitante da multa de ofício com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – donde a divergência interpretativa.

Diante do exposto, deve ser conhecido o recurso especial do contribuinte.

## II – MÉRITO

### II.1 – Recurso especial da Fazenda Nacional: multa qualificada

Nos termos da redação original do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Antes de adentrar na análise da procedência da qualificação da multa de ofício no presente caso, é preciso ressaltar que a Lei n.º 14.689/2023 alterou a redação do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 para estabelecer que a referida multa qualificada será exigida no aporte de 100%, exceto nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, hipótese na qual a multa seria aplicada no percentual de 150%.

O §1º-A do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, igualmente incluído pela Lei n.º 14.689/2023, determina que a reincidência será verificada quando, no prazo de 2 anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão com sonegação, fraude ou conluio, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Disso se extrai que a multa, outrora exigida no patamar de 150%, nas hipóteses em que o sujeito passivo, por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, deixa de efetuar pagamento, recolhimento ou declaração, atualmente, incide no percentual de 100%, por força das alterações introduzidas pela Lei n.º 14.689/2023. E, por se tratar de lei que comina penalidade menos severa, sua aplicação alcança atos e fatos pretéritos, nos termos do art. 106, “c” do CTN.

A atual multa de 150% em caso de reincidência, por sua vez, é uma penalidade nova, que somente poderá ser imputada nos lançamentos futuros e, frise-se, desde que verificada pela Autoridade Fiscal, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, a caracterização da reincidência nos termos da legislação.

Portanto, a multa qualificada, objeto do recurso especial da Fazenda Nacional ora em discussão, atualmente incide no patamar de 100% e exige que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração esteja acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei n.º 4.502/1964). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir

ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

No lançamento da multa de ofício qualificada, deve a Fiscalização demonstrar a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964, ou seja, não basta que haja a imputação genérica de sonegação ou fraude, é preciso que exista a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Esse entendimento, que já era objeto de decisões do presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi positivado no §1º-C do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação atribuída pela Lei nº 14.689/2023. Confira-se:

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

No presente caso, a amortização fiscal do ágio – e a correspondente multa de ofício qualificada – decorreu das seguintes operações realizadas pelo contribuinte, como se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fls.1195/1196):

- em **19/03/2006** o Banco Bradesco assina contrato de compra e venda de ações, onde o mesmo figura como comprador, tendo como vendedores AMERICAN EXPRESS BANK LTD, AltdEX HOLDINGS INC, AMERICAN EXPRESS INTERNATIONAL INC E AMEX LATIN AMERICAN HOLDINGS SL; e como objeto todas as ações das empresas brasileiras da AMERICAN EXPRESS (sociedades relacionadas no Anexo C do referido contrato), incluída aí as ações da empresa fiscalizada;

- em **30/06/2006** ocorre o fechamento da operação com a efetividade do pagamento, momento em que o Banco Bradesco escritura em sua contabilidade o ágio pago na aquisição da Tempo Serviços Ltda:

- em **14/09/2006** o Banco Bradesco adquire de sua controlada União Participações Ltda suas cotas de capital na empresa Esmeralda Holdings e, ato contínuo, integraliza aumento de capital na empresa recém-adquirida com sua participação na Tempo Serviços avaliada em R\$ 889.333.243,00. Assim, a empresa Esmeralda Holdings reconhece em seu Ativo o investimento na Tempo de R\$ 43.778.666,00, o Ágio no referido investimento de R\$ 845.554.577,00 e a Provisão Para amortização do referido Ágio, no valor de R\$ 845.554.577,00 (conta redutora do Ágio);

- em **29/09/2006** a Tempo Serviços incorpora sua controladora Esmeralda Holdings, que fica extinta, absorvendo o ágio de suas próprias ações, vertido do acervo líquido da incorporada, passando a amortizar o referido ágio com base no inciso III do artigo 7º da Lei 9,532/97.

Vê-se, portanto, que o ágio foi gerado entre partes independentes: aquisição pelo Bradesco das ações das empresas brasileiras da AMERICAN EXPRESS, dentre elas, a TEMPO SERVIÇOS LTDA., então detidas pelas AMERICAN EXPRESS BANK LTD, AltdEX HOLDINGS INC, AMERICAN EXPRESS INTERNATIONAL INC E AMEX LATIN AMERICAN HOLDINGS SL. Em seguida, as quotas da TEMPO SERVIÇOS LTDA. foram integralizadas na dita “empresa-veículo” ESMERALDA, e, após incorporação da ESMERALDA pela TEMPO SERVIÇOS, o ágio passou a ser amortizado,

A qualificação da multa, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 1203/1204), decorreu da tentativa do contribuinte de opor ao fisco uma operação com ágio interno e reestruturação societária sem mudança de controle. Confira-se:

No entanto, verificou-se no presente caso, o intuito doloso do contribuinte, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de

correção a uma amortização em que estejam presentes o ágio interno e reestruturação societária sem a efetiva mudança de controle societário, pretendendo induzir a fiscalização a avaliar uma operação que, nessas circunstâncias, é oponível ao Fisco.

E, para isto, o contribuinte fiscalizado, em conluio com as demais empresas do grupo, promoveram uma série de atos de reorganização societária ausentes de razões empresariais e econômicas verdadeiras, cujo resultado não acarretou a efetiva transferência de controle societário, mas, tão somente, o benefício da amortização de um ágio gerado artificialmente. Ou seja, a vontade declarada nos atos formais praticados diverge da vontade real desejada pelas partes.

Desse modo, o dolo encontra-se presente ao buscar meios artificiosos para enganar, para ludibriar o Fisco, realizando operações societárias que, analisadas individualmente, estão perfeitamente legais na forma, mas, no conjunto, na essência, não trazem substância econômica, pois ao final da reorganização societária, o controle acionário retorna à situação inicial, anulando os atos praticados, sendo seu único propósito a economia de tributos.

Sendo assim, presente o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, mediante a simulação de atos de reorganização societária praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico e sob controle comum, atos estes perfeitos na forma, mas sem razões empresariais legítimas, efetuamos o lançamento da presente infração com imposição da multa de ofício qualificada de 150%, conforme disposto no Art. 44, § 1º da Lei 9.430/96.

Diante disso, pode-se entender que a Autoridade Fiscal individualizou a conduta do agente, na medida em que indicou os atos praticados que, supostamente, evidenciam a conduta dolosa, quais sejam, a reorganização societária mediante atos “praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico e sob controle comum, atos estes perfeitos na forma, mas sem razões empresariais”.

No entanto, ainda que se considere que o ágio amortizado pela TEMPO SERVIÇOS LTDA. foi gerado dentro de um grupo econômico – e não entre partes independentes e, posteriormente, transferido para uma “empresa-veículo” e amortizado - é preciso lembrar que, até o advento da Lei nº 12.973/2014, a amortização fiscal de um ágio gerado dentro de um grupo econômico, denominado de “ágio interno”, não pode ser considerada conduta dolosa a justificar a imputação da multa de ofício qualificada.

Isso porque nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação vigente à época fatos, a amortização do ágio com fundamento em rentabilidade futura da investida era condicionada à verificação dos seguintes requisitos: (i) investimento em coligada ou controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”); (ii) participação societária adquirida com ágio, assim entendido a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido à época da aquisição; (iii) custo de aquisição do investimento desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio; (iv) elaboração de documento demonstrando, a depender do fundamento econômico do ágio, o valor de mercado de bens do ativo da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade e o valor da rentabilidade futura da coligada ou controlada que embasou o registro do ágio; e (v) confusão patrimonial entre investida e investidora mediante incorporação, fusão ou cisão.

Assim, não havia, na legislação então vigente, vedação expressa à exclusão do lucro real do ágio decorrente de participação societária adquirida entre partes dependentes, o que somente foi introduzido no ordenamento jurídico com a publicação do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, que assim dispõe:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) **decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes**, apurado segundo o disposto no inciso III do caput do art. 20 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

A ausência de vedação expressa na legislação que antecedeu a Lei n.º 12.973/2014 gerou inegável divergência interpretativa entre Autoridade Fiscal e contribuintes acerca da amortização fiscal do ágio interno – tema que, até o momento, não foi pacificado, havendo, inclusive, decisão do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no sentido de que não se pode pressupor a artificialidade das operações que geram ágio entre partes dependentes<sup>3</sup>. E, havendo dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou de seus efeitos, como ocorre com relação à dedutibilidade do ágio interno, a lei tributária que comina penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, como determina o art. 112, II, do CTN.

Tanto é assim que, no âmbito do próprio CARF, o lançamento decorrente da glosa das despesas com o ágio gerado nas operações em análise foi mantido por voto de qualidade no Acórdão n.º 9101-003.396, proferido nos autos do Processo Administrativo n.º 10970.720351/2011-88; e foi cancelado por maioria no Acórdão n.º 1201-001.811 e mantido por maioria nos autos do presente processo administrativo, demonstrando a inequívoca dúvida quanto a dedutibilidade do ágio em questão.

Ademais, como tratado acima, a sonegação exige que sejam adotadas medidas para frustrar a Autoridade Fiscal do conhecimento do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte; enquanto a fraude se verifica quando as medidas adotadas têm por objetivo impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador ou modificar suas características. E, no presente caso, o ágio foi devidamente contabilizado e sua amortização informada à Autoridade Fiscal, sem que houvesse o emprego de qualquer artifício tendente a encobrir tais fatos. Tanto é assim que o próprio TVF (fls. 1178/1185 e 1196) afirma que o contribuinte incluiu em sua DIPJ e na escrituração contábil as informações sobre o ágio.

Por fim, entendo que a ausência de propósito negocial, igualmente, não é razão para a aplicação da multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/1996, como corretamente decidiu o acórdão recorrido. Isso porque não há, no ordenamento jurídico atual, qualquer proibição ao contribuinte, munido de duas opções igualmente válidas, de optar por aquela que implique em maior economia tributária.

Muito se discutiu acerca da possibilidade de a Autoridade Fiscal desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, como autoriza o parágrafo único do art. 116 do CTN, o que culminou com a análise do tema pelo STF nos autos da ADI n.º 2.446, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia<sup>4</sup>. Em seu voto, a Ministra Relatora, além de confirmar que a plena eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN depende de lei ordinária, concluiu que:

“A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma

<sup>3</sup> Resp n.º 2026473/SC, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma, j. em 05.09.2023.

<sup>4</sup> J. em 11.04.2022.

menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada”.

Portanto, como reconheceu a Ministra Cármen Lúcia, o contribuinte pode, por meios lícitos, evitar a “relação jurídica que faria nascer obrigação tributária”. Do mesmo modo, a meu ver, o contribuinte pode organizar os seus negócios de forma mais eficiente do ponto de vista tributário.

Nessa mesma linha, explicam Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins que “não haverá transação sem que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação, esta teria contornos diversos”. Assim, os administradores de qualquer empreendimento com fins lucrativos têm por objetivo maximizar o resultado empresarial, o que é feito, inclusive, por meio da redução dos custos e despesas, dentre eles, a tributação, razão pela qual não faz qualquer sentido “desqualificar uma ação empresarial porque esta tem como objetivo pagar menos tributos”<sup>5</sup>.

Isto é, a maior eficiência tributária é um propósito negocial válido e não justifica, por si só, a qualificação da multa de ofício. Para a aplicação da multa de ofício qualificada, devem estar presentes a sonegação, a fraude ou o conluio, como exige o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Diante disso, seja por não haver vedação expressa à amortização fiscal do ágio interno na legislação vigente à época dos fatos, seja em razão de a conduta adotada pelo contribuinte, no presente caso, não caracterizar fraude, sonegação ou conluio, não há que se falar em aplicação de multa de ofício qualificada. Por essa razão, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## **II.2 – Recurso especial do sujeito passivo: concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício**

Exige-se, nos autos de infração subjacente, multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

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”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “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”.

<sup>5</sup> LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura - Algumas Considerações Contábeis. In MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 3. ed., São Paulo: Dialética, p. 67-70.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105<sup>6</sup> concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

<b>Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)</b>	<b>Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)</b>
<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u></p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</u> (...)</p> <p>b) <u>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.</u></p>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso

<sup>6</sup> Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei n.º 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei n.º 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 teve por objetivo "*reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê -leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*"<sup>7</sup>.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996", entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, entendeu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar 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. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

<sup>7</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm), acesso em 09.08.2022.

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

### III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO. Quanto ao RECURSO ESPECIAL do contribuinte, voto por CONHECER e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic