



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.729046/2014-48
ACÓRDÃO	1401-007.905 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VESUVIUS REFRATARIOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SERVIÇOS TÉCNICOS. CONTROLADORA NO EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL.

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, relativas à introdução de processo especial de produção somente poderão ser deduzidas quando assinados e averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central.

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

A partir do ano-calendário 2007, 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, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição de multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, por voto de qualidade negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Ferreira Azevedo.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo – Redator designado

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Matheus Ferreira Azevedo, Alberto Pinto, Souza Júnior, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 12-116.082, proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro – DRJ/RJO –, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2010, no valor histórico de R\$ 927.162,71.

Cuida-se de autuação lavrada em setembro de 2014 com o objetivo de lançar IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2010, em decorrência da adição à base de cálculo de ambos os tributos de despesas com serviços de consultoria prestados pela Vesuvius Group S.A., empresa domiciliada na Bélgica que exerce controle direto ou indireto sobre o capital da autuada.

Para a autoridade fiscal, os pagamentos efetuados à controladora estrangeira a título de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes não poderiam ser considerados despesas operacionais dedutíveis do Lucro Real, por força dos §§ 2º e 3º do art. 354 do RIR/1999, uma vez que o contrato não havia sido averbado no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI – e registrado no Banco Central do Brasil.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2031/2060), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que o contrato de “Serviços de Consultoria” celebrado com a Vesuvius Group S.A. não tem por objeto serviços que envolvam transferência de tecnologia, fato expressamente reconhecido pelo próprio INPI, que, em 14

de janeiro de 2008, em resposta à consulta formulada pela Impugnante (processo INPI n.º 076628), pronunciou-se no sentido de que os serviços elencados no referido contrato não são passíveis de averbação “por não caracterizarem transferência de tecnologia, nos termos do disposto no artigo 211 da Lei 9.279/96”;

- b) Que os serviços descritos na Cláusula 3 do contrato, relativos a Vendas, Marketing, apoio VIP, Recursos Humanos, Fabricação, Engenharia, Desenvolvimentos Técnicos, fornecimento de estudos comparativos sobre a produtividade e auxílios para projetos, não se classificam como assistência técnica, administrativa ou científica nos termos dos arts. 354 e 355 do RIR/1999;
- c) Que o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01/2000 define como serviços técnicos sem transferência de tecnologia justamente aqueles não sujeitos à averbação no INPI, enquadramento que se amolda perfeitamente ao contrato celebrado pela Impugnante, de modo que as despesas correspondentes seriam dedutíveis nos termos do art. 355 do RIR/99;
- d) Que as regras de dedutibilidade previstas nos arts. 354 e 355 do RIR/99 não se aplicam à CSLL, por ausência de norma equivalente na legislação dessa contribuição;
- e) Que, canceladas as autuações relativas ao IRPJ e à CSLL, devem, por consequência, também ser canceladas as multas pelo não recolhimento dos tributos sobre a base de cálculo estimada.

Posteriormente, a 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro – DRJ/RJO –, proferiu o Acórdão n.º 12-116.082 (fl. 2370/2383) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

SERVIÇOS TÉCNICOS. CONTROLADORA NO EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE. LUCRO REAL

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes, relativas à introdução de processo especial de produção somente poderão ser deduzidas quando assinados e averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central.

DEDUTIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO. CSLL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL

As condições de dedutibilidade das despesas impostas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica não se aplicam à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando não houver norma equivalente na legislação dessa contribuição.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ apreciou a questão da dedutibilidade das despesas com serviços de consultoria prestados pela controladora estrangeira Vesuvius Group S.A. para fins de apuração do Lucro Real do IRPJ. A turma julgadora percorreu o histórico legislativo da matéria, destacando que a vedação à dedução de royalties e pagamentos assemelhados feitos à controladora no exterior foi sucessivamente disciplinada pela Lei n.º 4.131/1962 e pela Lei n.º 4.506/1964, até que a Lei n.º 8.383/1991 tornou possível a dedução dessas importâncias, condicionada à observância dos requisitos do art. 354, §§ 2º e 3º, do RIR/1999: averbação do contrato no INPI e registro no BACEN.

A DRJ rejeitou o argumento da Impugnante de que as exigências dos arts. 354 e 355 do RIR/99 somente se aplicariam a contratos com transferência de tecnologia. Para a turma, a exigência de averbação no INPI decorre dos §§ 2º e 3º do art. 354, que veda a dedução de pagamentos feitos por sociedade brasileira a pessoa que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital, ressalvados os contratos averbados no INPI e registrados no Banco Central.

A DRJ consignou que a não-dedutibilidade é a regra, e que a exceção somente operaria se o contrato estivesse averbado no INPI – condição não preenchida, independentemente do motivo. Afastou, igualmente, a aplicabilidade do ADN COSIT n.º 01/2000, por entender que esse ato normativo se refere à situação do § 3º do art. 355 (remuneração envolvendo transferência de tecnologia), e não à situação de pagamentos entre partes relacionadas disciplinada pelo art. 354. Desse modo, manteve a adição ao IRPJ e a respectiva multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Quanto à CSLL, a DRJ examinou o alcance do art. 57 da Lei n.º 8.981/1995, que determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ. O relator observou, contudo, que o referido dispositivo ressalva a manutenção da base de cálculo e das alíquotas da contribuição e que a legislação da CSLL não contém norma específica equivalente ao art. 354 do RIR/1999 condicionando a dedutibilidade ao cumprimento de requisitos de averbação junto ao INPI.

Concluiu que, diante dessa ausência, não havia fundamento legal para adicionar à base de cálculo da CSLL despesas cuja indedutibilidade decorre exclusivamente de norma específica do IRPJ, razão pela qual julgou procedente a impugnação nesse ponto e exonerou os

créditos tributários relativos à CSLL e à respectiva multa isolada. Tal parcela desonerada resta definitiva diante do limite de alçada para fins de Recurso de Ofício.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2392/2424), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que o art. 299 do RIR/1999 deve ser reconhecido como a norma geral aplicável ao caso, com amparo no conceito constitucional de renda líquida (art. 153, III, CF/88, c/c art. 43 do CTN), e que os arts. 354 e 355 do RIR somente incidiriam sobre contratos com transferência de tecnologia passíveis de registro no INPI. Partindo de interpretação sistemática dos §§ 3º dos arts. 354 e 355, desenvolve a tese de que as exigências de averbação e registro foram concebidas para contratos de transferência de tecnologia e que, a contrario sensu, quando o INPI nega o registro por ausência de transferência de tecnologia – como ocorreu no caso concreto –, referidos dispositivos simplesmente não se aplicam, sendo exigíveis apenas os requisitos gerais do art. 299. Cita precedente do CARF em situação análoga (Ac. 1301-003.708, j. 22/01/2019);
- b) Que a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ é incabível após o encerramento do ano-calendário, porquanto, findo o período de apuração, não é mais possível exigir o próprio valor da estimativa mensal (objeto principal), de modo que o acessório – a multa isolada – também não pode subsistir. Invoca a Súmula CARF n.º 82 e jurisprudência do CARF (Ac. 1401-001.592, j. 06/04/2016) em reforço da tese, acrescentando que a Recorrente, por ter compensado seu lucro com prejuízo fiscal, sequer seria devedora de qualquer valor;
- c) Que a imposição concomitante da multa isolada (50%) e da multa de ofício (75%) configura dupla penalidade vedada pela jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça, que consolidou a impossibilidade de aplicação simultânea das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996, mesmo após a redação dada pela Lei 11.488/2007 (AgRg no REsp 1.576.289/RS, j. 19/04/2016, e demais precedentes citados);
- d) Por fim, defende que a cumulação das multas viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, desenvolvendo argumentação doutrinária com base em Luis Roberto Barroso e Humberto Ávila, no sentido de que a medida não supera os requisitos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, nem os de razoabilidade interna e externa exigidos pela cláusula do devido processo legal substantivo.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reforço das razões da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Inicialmente, as alegações relativas à impossibilidade de incidência de juros sobre multa não devem ser acolhidas e são questão sumulada.

Por sua vez, no presente caso, não restam dúvidas de que o contrato de prestação de serviços entre as companhias, considerado indedutível pela autoridade fiscal, teve o seu registro no INPI negado por não consistir em transferência de tecnologia. A Recorrente promoveu a juntada da tela de negativa do INPI:



Este, inclusive, foi o fundamento do TVF que justificou a glosa de tais despesas.

O Recorrente, por sua vez, desde a impugnação defende que o art. 299 do RIR/1999 deve ser reconhecido como a norma geral aplicável ao caso, com amparo no conceito

constitucional de renda líquida (art. 153, III, CF/88, c/c art. 43 do CTN), e que os arts. 354 e 355 do RIR somente incidiriam sobre contratos com transferência de tecnologia passíveis de registro no INPI.

Partindo de interpretação sistemática dos §§ 3º dos arts. 354 e 355, desenvolve a tese de que as exigências de averbação e registro foram concebidas para contratos de transferência de tecnologia e que, a contrario sensu, quando o INPI nega o registro por ausência de transferência de tecnologia – como ocorreu no caso concreto –, referidos dispositivos simplesmente não se aplicam, sendo exigíveis apenas os requisitos gerais do art. 299. Cita precedente do CARF em situação análoga (Ac. 1301-003.708, j. 22/01/2019).

Por sua vez, a DRJ entendeu de forma diversa. Entendeu que no presente caso a não-dedutibilidade é a regra, e que a exceção somente operaria se o contrato estivesse averbado no INPI – condição não preenchida, independentemente do motivo.

Assim, para a DRJ, o RIR teria limitado, no que se refere à prestação de serviços, a dedutibilidade apenas para serviços que importem em transferência de tecnologia.

Pois bem, já me posicionei no mesmo sentido do entendimento da DRJ no Acórdão 1401-006.927, de 10 de abril de 2024 da contribuinte SAP BRASIL LTDA, cuja ementa segue reproduzida na parte que interessa:

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As restrições e requisitos para a dedução de despesas com o pagamento de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante que são fixadas no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no artigo 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis ainda que decorram de operações em que não ocorre transferência de tecnologia.

A decisão tomada por este colegiado, em outra composição, se deu de forma unânime.

Entretanto, cumpre ressaltar que, em caso semelhante, do mesmo contribuinte, a decisão proferida no Acórdão 1201-006.829 de relatoria do ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, neste particular, foi unânime em sentido inverso. Cito trecho da ementa na parte que interessa:

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE PRESTADOS POR RESIDENTES NO EXTERIOR, SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

As restrições e requisitos para a dedução de despesas com o pagamento de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante que são fixadas no artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no artigo 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964, somente são aplicáveis em operações que impliquem transferência de tecnologia.

Nas demais operações, aplica-se a regra geral de dedutibilidade prescrita no art. 299 do RIR/99.

Cumprido ressaltar trecho do voto condutor proferido pelo então Conselheiro Alexandre Evaristo:

Sobre este ponto, a Recorrente apresentou certidões negativas de averbação, expedidas pelo INPI (Consultas INPI nºs 0810/2002, 059/2005, 738/2009, 739/2009, 740/2009, 741/2009, 742/2009, 743/2009, 965/2009 – vide docs. nºs 15 a 23 da Impugnação), bem como cópias dos requerimentos apresentados ao INPI acompanhados dos respectivos contratos de prestação de serviços objeto da autuação, bem como das certidões negativas de averbação correspondentes a cada um de tais requerimentos (docs. nº 2 a 10), dos quais se extrai claramente que as certidões negativas de averbação juntadas como documentos nºs 15 a 23 da Impugnação são relativas aos contratos juntados como documentos nºs 6 a 14 da Impugnação.

Tais documentos demonstram a impossibilidade prática de averbação do contrato no INPI que afasta, em meu entender a aplicação do art. 355 supra ao caso concreto.

Por mais que o contribuinte tenha se esforçado (e documentado este esforço), não houve como cumprir o previsto do artigo 355 do RIR/99.

Vale notar que tal cuidado por parte do Recorrente nem seria necessário considerando que o objeto do presente processo diz respeito tão somente à dedutibilidade das despesas com serviços.

Isto porque, havendo ou não transferência de tecnologia, o fato é que a questão que se coloca aqui é se toda assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, pressupõe transferência de tecnologia ou se há assistência técnica sem transferência de tecnologia.

E assim sendo, entendo inaplicável a limitação de que trata o art. 354 do RIR/99, aplicando-se exclusivamente ao caso a regra geral do art. 299 do RIR/99, que se ampara no artigo 47 da Lei n. 4.506/64.

Vale notar que o artigo 47 da Lei n. 4.506/64 estatui uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais e dedutíveis as despesas

não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente.

Ao comentar o então vigente artigo 299 do RIR/99, dispositivo normativo lastreado no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, Noé Winkler acentuava a grande subjetividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexistia ainda que a título exemplificativo uma lista das despesas desnecessárias¹².

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que pode variar de indivíduo para indivíduo. Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica às suas atividades empresariais. Ricardo Mariz de Oliveira aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica. De igual forma, Modesto Carvalhosa pondera que os atos de liberalidade constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou a prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato deste patrimônio.

Mais uma vez, há certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, é interessante mencionar que Fran Martins afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia, no entanto,

nos termos do artigo 154, §4º, da Lei n. 6.404/76 pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor bem como aqueles capazes de ser justificados em benefícios do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita gastos com natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público.

Sampaio de Lacerda destaca também que há atos que são aparentemente gratuitos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas.

Por estas razões, o conceito de liberalidade a ser utilizado para determinação se uma despesa é necessária ou não para fins de apuração do IRPJ é aquele da legislação societária, que não está vinculado ao fato de uma despesa não ser obrigatória, mas sim de uma despesa ser incorrida de forma estranha aos interesses da companhia, situação na qual a despesa será indedutível, assim como será passível de gerar responsabilização patrimonial dos administradores.

No caso concreto, não tenho dúvidas de que as despesas com prestação de serviços técnicos se enquadram como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, sendo totalmente congruentes com as atividades da entidade e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ.

Além disso, a Recorrente citou precedente no mesmo sentido proferido no Acórdão 1301-003.708 de 22/01/2019, da relatoria da então Conselheira Bianca Rothschild, também proferido por unanimidade.

Pois bem, após muito refletir sobre o tema, alterei o meu convencimento anterior e passei a entender que assiste razão ao Recorrente.

Em que pese as boas razões e excelentes precedentes acima citados, que abarcam e se alinham com o defendido pelo Recorrente, entendo necessário citar ainda as razões de decidir do recente Acórdão 1101-001.946 de 25/11/2025, relatoriado pelo Conselheiro Jeferson Teodorovicz, também com posição unânime no ponto controvertido no presente processo:

Contudo, penso diferente do quanto concluído pela DRJ.

A questão que se coloca aqui é se toda assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, pressupõe transferência de tecnologia ou se há assistência técnica sem transferência de tecnologia.

De minha parte, compartilho o entendimento de que serviços de assistência técnica pressupõem a transferência de tecnologia.

Nesse sentido as lições de Alberto Xavier:

“A assistência técnica distingue-se do contrato de prestação de serviços em geral, pois enquanto neste último caso a prestação de serviços é o objeto principal do contrato, no primeiro, a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objeto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica. No contrato de prestação de serviços em geral, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma “assistência” na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental” (Direito Tributário Internacional do Brasil”, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2004, pág. 779).

Portanto, a partir dos conceitos fixados acima que foram reconhecidos pela decisão da DRJ, fica evidente a esse E. CARF que o regime dos artigos 352 a 355 do RIR/99, incluindo as limitações à dedutibilidade de despesas, apenas se aplica para os contratos que envolvem transferência de tecnologia, cujo registro é exigido pelas orientações e normativos do INPI, órgão competente para aferir e atestar se determinado contrato ou operação resulta nessa transferência de conhecimentos/know-how ao tomador para que este, diretamente, aplique o conhecimento adquirido por meio do contrato.

Como bem colocado pela Recorrente, essa conclusão da decisão ora recorrida ignora, contudo, o objeto e demais termos e condições do próprio contrato de prestação de serviços, o qual deixa claro que não há o desenvolvimento e a cessão de códigos associados a software.

Esses serviços não implicam transferência de tecnologia à Recorrente, na medida em que se limitam à realização de forma remota no exterior do desenvolvimento de soluções tecnológicas que são aplicadas pela Meli Inc. diretamente a essa plataforma e se esgotam na própria prestação dos serviços:

(...)

E, assim sendo, entendo inaplicável a limitação de que trata o art. 354 do RIR/99, aplicando-se exclusivamente ao caso a regra geral do art. 299 do RIR/99.

Importante registrar que nos autos não há questionamentos acerca dos requisitos do art. 299, de sorte que deixo de tecer maiores considerações.

Pois bem. Os fundamentos aduzidos nos votos acima citados, em especial as razões expostas no voto condutor do Conselheiro Jeferson Teodorovicz, me convenceram e justificam a minha mudança de posição.

Peço vênica para adotar as razões citadas nos votos acima reproduzidos como razões de decidir.

Assim, face a tudo o quanto exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao mérito.

Entretanto, tendo sido vencido no mérito, entendo que também deva ser dado provimento ao recurso quanto à alegação de concomitância entre multa de ofício e de mora.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever

de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF nº 105 : 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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênica para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - 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;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “totalidade de tributo ou contribuição”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-

calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da

interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoadado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à “totalidade de tributo ou contribuição” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectum sunt accipienda – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser

adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão -- e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.**

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá

pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos

grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

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

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96

promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Adicionalmente, necessário ressaltar que, recentemente o STF fixou o Tema 487 que trata de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. A tese fixada foi a seguinte:

A multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, estabelecida em percentual, não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso da existência de circunstâncias agravantes.

Na aplicação da multa por descumprimento por deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção. E, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como, adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância, e ne bis in idem.

Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (grifos nossos)

Pois bem, em que pese aparentemente não exista vinculação ou aplicação automática, vez que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não possa se confundir com mero descumprimento de obrigação acessória, penso que o STF dá recado importante em relação à consunção, que deve ser considerada quando existam sobreposições de crédito tributário, o que se verifica no presente caso.

Diante do exposto, vencido quanto ao mérito no qual dava integral provimento ao Recurso, entendo assistir razão ao Recorrente em relação á concomitância pelo qual também voto por provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Matheus Ferreira Azevedo, redator designado

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, tenho opinião divergente em relação ao mérito recursal.

Registre-se que o voto do Conselheiro Relator consigna que “da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reforço das razões da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*”.

Desta forma, manifesto concordância com as razões de decidir da DRJ, as quais foram suficientemente embasadas em questões de fato e de direito, conforme transcrevo a seguir:

Os condicionamentos legais que autorizam a atual dedução de importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, regulamentados

pelos arts. 352 a 355 do RIR/1999, permitem concluir que a política cambial e tributária procura restringir remessas de tais naturezas quando as partes são relacionadas, indicando que, nestas situações, a não dedutibilidade dessas despesas seria a regra, somente ultrapassada pela via da exceção, quando atendidos determinados limites e requisitos, dentre os quais, o registro no Bacen e a averbação no INPI dos respectivos contratos.

Portanto, se os contratos de serviços técnicos prestados por controladora no exterior não forem passíveis de registro no Bacen e de averbação no INPI, o tomador dos serviços no País não estará autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida que para essa modalidade de despesa, além da necessária observação dos requisitos gerais de dedutibilidade discriminados no art. 299, são impostas ainda as regras específicas dos arts. 352 a 355 do RIR/1999.

Assim, não é correto afirmar que os pagamentos decorrentes de contratos que não envolvam transferência de tecnologia, ou que não estejam registrados nestes órgãos, possam ser classificados como despesas dedutíveis somente por aplicação da regra geral prevista no art. 299 do RIR/1999.

A adição destas despesas ao lucro real foi efetuada porque o autuante entendeu que os pagamentos efetuados pelo contribuinte foram feitos à empresa domiciliada n.º exterior, além de ser mantedora direta ou indiretamente do controle de seu capital, sujeitos portanto ao registro do contrato no INPI nos termos dos parágrafos 2º e 3º do art 354.

O contribuinte, por sua vez, argumenta que o objeto do referido contrato é bastante amplo e os serviços prestados pela Vesuvius Group não se classificam como assistência técnica, administrativa ou científica, nos termos dos artigos 354 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, uma vez que não executa serviços que envolvem a transferência de tecnologia para a Impugnante.

Veja que no caso em questão a exigência de averbação do contrato no INPI não advém da remuneração que envolva transferência de tecnologia que trata o § 3º do art 355, mas sim, como já dito, por causa de envolver empresa controladora domiciliada no exterior. Esta exigência está contida nos parágrafos 2º e 3º do art 354 do RIR/99.

Observa-se o disposto no art. 354 do RIR/1999, em seu parág. 3º, incorporando os ditames da Lei nº 8.383, de 1991, que consigna que a vedação à dedução fiscal de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, quando pagas ou creditadas pela sociedade com sede no Brasil a sua controladora no exterior, não é aplicável aos contratos assinados e averbados no INPI:

Art. 354. (...)§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

I - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

II - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial -INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Da leitura do Inciso II do texto legal acima temos que a regra é não dedutibilidade para o caso em questão. Sendo que a exceção seria quando os contratos fossem averbados no INPI, o que não foi possível conforme a própria impugnante afirma, e registrados no Banco Central do Brasil.

Pelos mesmos motivos acima expostos o ADN Cosit nº 01/2000, citado na impugnação, não se aplica a este caso, isto porque este ato refere-se ao texto legal do art. 355, § 3º, ou seja, as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia.

Desse modo, em relação ao IRPJ, a adição deve ser mantida, bem como a respectiva multa pelo não pagamento da estimativa equivalente.

No caso em questão a exigência de averbação do contrato no INPI advém do fato de as despesas terem sido pagas à empresa controladora domiciliada no exterior.

Assim, se os contratos de serviços técnicos prestados por controladora no exterior não forem passíveis de registro no Bacen e de averbação no INPI, o tomador dos serviços no País não estará autorizado a deduzir os respectivos pagamentos da base de cálculo do IRPJ, na medida que para essa modalidade de despesa, além da necessária observação dos requisitos gerais de dedutibilidade discriminados no art. 299, são impostas ainda as regras específicas dos arts. 352 a 355 do RIR/1999.

Desta forma, deve-se manter a adição ao lucro real efetuada pela fiscalização, relativa às despesas correspondentes a pagamentos efetuados pelo contribuinte por serviços de tecnologia tomados junto ao Vesuvius Group, empresa pertencente ao Grupo Vesuvius, com sede na Bélgica.

DA CUMULAÇÃO DAS MULTAS

Quanto à cumulação das multas de ofício e isolada, cabe lembrar que esse é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Entendo que, para anos-calendário a partir de 2007, não há qualquer impedimento para essa cumulação.

Neste tema, penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou

insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo