



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720027/2020-28
ACÓRDÃO	1202-001.508 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFINITIV BRASIL SERVICOS ECONOMICOS LIMITADA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA OU ADMINISTRATIVA

Os requisitos, previstos nos arts. 354 e 355 do RIR/99 para dedutibilidade das importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, aplicam-se independentemente de haver transferência de tecnologia. Se houver tal transferência, mais um requisito se impõe, qual seja, o registro dos contratos e atos no INPI, por força do § 3º, art. 355 do RIR/99.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto ao mérito da exigência. Por voto de qualidade, negar provimento em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por cancelar a exigência da multa isolada. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor em relação ao cancelamento da multa isolada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Felliipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passa-se a transcrever o relatório integrante do acórdão nº 109-005.875 - 13ª TURMA DA DRJ09 para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

Trata-se de impugnação ao Auto de Infração às folhas 831 a 849, por meio do qual é exigida da interessada acima qualificada a importância de R\$ 17.470.466,18 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, acrescida de multa de ofício de 75% e de juros de mora. Exige-se também a importância de R\$ 7.424.819,56 a título de Multa Exigida Isoladamente por falta de recolhimento da estimativa mensal de IRPJ.

A exigência refere-se a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2015 e 2016.

Do relato da autoridade fiscal No “Relatório Fiscal” (f. 813 a 829), a autoridade fiscal revela que a empresa fiscalizada foi fundada em julho de 1977 e tinha por objeto social nos anos de 2015 e 2016, de acordo com o Contrato Social, as seguintes atividades:

- (a) A promoção por conta própria ou de terceiros da distribuição automática de informações comerciais, científicas, técnicas, educacionais e outras;
- (b) A edição de informações;
- (c) A venda de livros;
- (d) A prestação de serviços de agenciamento e distribuição de notícias em geral, através de boletins, sistemas de telefonia, telex, teleimpressores, painéis de computador e por quaisquer outros meios de comunicação existentes ou a serem desenvolvidos;
- (e) A compra, venda, importação e exportação de programas de computador e equipamentos de informática ("hardware"), bem como a prestação de serviços relacionados a tais programas de computador; e
- (f) A participação em quaisquer outras sociedades como sócia, acionista ou quotista.

O quadro societário do contribuinte no período fiscalizado era formado pela empresa domiciliada na Suíça REUTERS INTERNATIONAL HOLDINGS S.A.R.L. (CNPJ 05.490.714/0001-49) e pela empresa domiciliada no Reino Unido THOMSON REUTERS GROUP NOMINEES LIMITED (CNPJ 05.639.450/0001-42).

Nos anos-calendário 2015 a 2018, a contribuinte esteve obrigada a determinar o IRPJ e a CSLL com base no lucro real e optou pela apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa.

A contribuinte foi intimada a apresentar a relação de todos os pagamentos efetuados no ano 2016 a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, bem como os contratos que deram origem a essas remessas e os respectivos contratos de câmbio.

Em análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscal verificou que dos sete contratos apresentados, seis contratos foram celebrados com a empresa THOMSON REUTERS GLOBAL RESOURCES , referenciada pelas iniciais TRGR, conforme tabela abaixo:

Contrato	Tipo	Vigência
1	Serviços de vídeos – Reuters Limited	01/01/2010 a 31/12/2011
2	Direitos de marca registrada – TRGR	01/01/2010 a 31/12/2016
3	Produtos de software - TRGR	01/01/2010 a 31/12/2013
4	Produtos de software - TRGR	01/01/2014 a 31/12/2014
5	Serviços de informação e negociação - TRGR	01/01/2010 a 31/12/2013
6	Serviços de informação - TRGR	01/01/2014 a 31/12/2014
7	Atualização dos contratos 4 e 6 - TRGR	A partir de 01/01/2015

Revela que os contratos 5 e 6 foram objeto do procedimento fiscal. Aduz que esses contratos se referem a prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. As despesas com esses serviços também foram escrituradas na conta 3201030031 -SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA JURIDICA.

Aduz que, nos termos do item “b” do art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014, a assistência técnica é a assessoria permanente para que ocorra a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. E isso seria exatamente o que ocorre: para que haja a efetiva utilização do software, é necessária a prestação de assessoria permanente da TRGR, através da disponibilização de informações. Neste sentido, cita o uso do produto denominado “Eikon”.

Assevera que essas despesas deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido, para a apuração do lucro real, por serem indedutíveis em decorrência de não terem sido cumpridas todas as exigências da lei. Fundamenta este entendimento no art. 354 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), que tem a seguinte redação:

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

[...]

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º).

[...] Revela que a fiscalizada foi intimada a esclarecer se esses contratos estavam registrados no Banco Central do Brasil e/ou Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Em atendimento, a fiscalizada informou que não houve o registro no INPI, porque os contratos não envolvem a transferência de tecnologia de programa de computador (cessão do código-fonte), o uso/cessão de patentes, nem o fornecimento de tecnologia ou prestação de serviços de assistência técnica.

A autoridade fiscal salienta que os contratos são divididos entre a licença de uso de programas de computador e a prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, e que o art. 354 do RIR/99 não impõe que ocorra a transferência ou fornecimento de tecnologia para a aplicação de suas exigências.

Ressalta que nem todos os serviços de assistência técnica envolvem a transferência de tecnologia e, assim, nem todos os contratos são averbáveis no instituto, mas que isso não altera a natureza do serviço.

Cita a Resolução nº 156/2015 do INPI, que lista os serviços técnicos especializados que são dispensados de registro no INPI.

Assevera que o fato de os serviços não envolverem a transferência de tecnologia, não desobriga a fiscalizada de registro dos contratos no Banco Central do Brasil, conforme art. 101 da Circular nº 3.698, de 16/12/2013.

Por fim, afirma que a empresa foi fundada em 1977 de modo que já transcorreu o prazo máximo de dez anos passíveis de dedução, previsto no § 1º do art. 354 do RIR/99.

Assim, as despesas referentes às remessas para a TRGR pela prestação de serviços de assistência técnica, contabilizadas nos anos de 2015 e 2016, no total de R\$ 94.165.956,62, foram glosadas, por não atenderem às condições de dedutibilidade estabelecidas no inciso I do caput e parágrafo 1º do artigo 354 do RIR/99.

A autoridade fiscal fez o levantamento de cada invoice registrada na conta 3201030031 -SERVICOS DE TERCEIROS - PESSOA JURIDICA e o valor de cada tipo de contrato, de modo a identificar os valores de trademark, software e despesas com serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante. Estas despesas com serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante é que foram objeto de glosa, conforme quadros abaixo:

Data	Nº invoice	Trademark	Software	Serviços	Total
19/01/2015	105005173	166.969,87	-	377.828,73	544.798,60
19/03/2015	105005279	336.481,00	350.350,00	7.407.578,00	8.094.409,00
17/04/2015	105005455	183.214,00	194.359,00	4.265.278,00	4.642.851,00
18/05/2015	105005556	204.540,88	260.820,41	4.215.933,17	4.681.294,46
12/06/2015	105005558	183.603,00	269.657,00	4.476.781,00	4.930.041,00
20/07/2015	105005717	198.373,00	223.809,00	4.408.665,00	4.830.847,00
14/08/2015	105005832	178.623,00	218.021,00	3.980.424,00	4.377.068,00
15/09/2015	105005916	202.136,00	273.511,00	5.369.805,00	5.845.452,00
15/10/2015	105006067	190.362,00	386.271,00	6.243.988,00	6.820.621,00
23/10/2015	105006208	9.704,00	-	-	9.704,00
11/12/2015	105006479	462.405,34	632.970,00	8.325.836,72	9.421.212,06
TOTAL GERAL 2015		2.316.412,09	2.809.768,41	49.072.117,62	54.198.298,12

Data	Nº Invoice	Trademark	Software	Serviços	Total
12/02/2016	105006838	225.006,00	375.257,00	4.994.576,00	5.594.839,00
15/03/2016	105006928	210.491,00	367.077,00	4.678.282,00	5.255.850,00
22/04/2016	105007201	232.570,00	455.272,00	5.402.097,00	6.089.939,00
31/05/2016	105007285	202.146,00	357.045,00	4.052.574,00	4.611.765,00
14/06/2016	105007410	215.757,00	607.750,00	4.673.109,00	5.496.616,00
18/07/2016	105007482	186.531,00	405.676,00	6.145.944,00	6.738.151,00
22/08/2016	105007621	178.079,00	337.120,00	2.969.336,00	3.484.535,00
14/09/2016	105007706	158.062,00	294.692,00	2.460.725,00	2.913.479,00
17/10/2016	105007829	179.506,00	314.027,00	2.861.517,00	3.355.050,00
14/11/2016	105007999	170.878,00	355.757,00	6.381.550,00	6.908.185,00
13/12/2016	105008100	158.679,00	107.980,00	474.129,00	740.788,00
TOTAL GERAL 2016		2.117.705,00	3.977.653,00	45.093.839,00	51.189.197,00

Com as glosas promovidas, houve alteração do prejuízo fiscal no ano de 2015 e da consequente utilização desse saldo nos anos posteriores.

Em decorrência dessas glosas, verificou-se também a falta de recolhimento das estimativas mensais, nos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2016, o que ensejou a exigência da multa exigida isoladamente, prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Da impugnação A contribuinte teve ciência do auto de infração no dia 04/11/2020 (f. 856).

Inconformada, em 03/12/2020 (f. 860), a atuada apresentou a impugnação de f. 861 a 882, na qual alega, em síntese:

No item “I – DOS FATOS”, faz um breve relato dos fatos.

No item “II DO MÉRITO: DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO”, resume os motivos de impugnação:

(i) Os valores remetidos ao exterior e deduzidos da apuração do IRPJ correspondem à despesas com licença para a comercialização e distribuição de softwares no Brasil. A principal atividade empresarial exercida pela Impugnante é a distribuição e comercialização de softwares em território nacional, de forma que as despesas questionadas pela fiscalização são imprescindíveis e usuais para o exercício da sua atividade empresarial, perfazendo, assim, todos os requisitos para a sua dedutibilidade;

(ii) Ainda que os valores remetidos ao exterior correspondessem à remuneração de serviços administrativos ou técnicos, o que se admite em prol do argumento, o fundamento legal adotado pela fiscalização (art. 354 do RIR/99) para justificar a glosa das despesas é totalmente inaplicável ao caso, tendo em vista que é incontroverso que não há qualquer transferência de tecnologia envolvida nos contratos que originaram as remessas questionadas, permanecendo as despesas

glosadas como necessárias e usuais à atividade empresarial exercida pela Impugnante;

(iii) Sendo incontroverso que os contratos não envolvem transferência de tecnologia, não pode a fiscalização exigir o cumprimento de requisitos regulatórios típicos de contratos de transferência de tecnologia para a dedutibilidade das despesas;

(iv) É ilegal a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pois constitui uma dupla penalização sobre um mesmo fato.

No subitem “II.1 – DA ACUSAÇÃO FISCAL”, sintetiza os motivos constante do auto de infração.

No subitem “II.2 – DA NATUREZA JURÍDICA DOS CONTRATOS E DAS REMESSAS EFETUADAS”, alega que deduziu as despesas para fins de IRPJ, tendo em vista que os contratos analisados correspondem à cessão de licença de distribuição e comercialização de softwares, e não à contraprestação a prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, como entendido pela autoridade fiscal.

Assevera que todos os contratos conferem à impugnante o direito de distribuir no Brasil a licença de uso de software de titularidade de empresa estrangeira, especialmente o software denominado Eikon e suas aplicações.

Aduz que não fará maiores digressões fáticas acerca da natureza dos contratos analisados terem como objeto a remuneração pela cessão do direito de comercializar softwares, posto que isso foi feito no processo nº 15746.720020/2020-14, cujo objeto é o lançamento fiscal para a cobrança da Cide sobre os mesmos fatos aqui questionados.

Alega que aplicou o entendimento da própria Receita Federal do Brasil (RFB) na Solução de Divergência Cosit nº 18/2017, no sentido de que as remessas ao exterior a título de licença de comercialização de software enquadram-se no conceito de royalties.

No subitem “II.3 - DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM SERVIÇOS – INAPLICABILIDADE DO ART. 354, DO RIR/99”, alega que mesmo admitindo, por hipótese, tratar-se de despesas pelo pagamento de serviços do exterior, é incontroverso que os contratos objeto de fiscalização não envolvem transferência de tecnologia, de forma que não há que se falar na observância dos requisitos do art. 354 do RIR/99. Sustenta que este entendimento pode ser extraído a partir da leitura de outros dispositivos legais que versam sobre estes mesmos serviços, interligando sempre o termo “serviços de assistência técnica ou administrativa” à transferência de tecnologia. Neste sentido cita o § 3º do art. 355 do RIR/99 e o art. 2º da Instrução Normativa nº 16 de 18/03/2013, do INPI.

Aduz que o art. 354 do RIR/99 visa alcançar a transferência de conhecimento/tecnologia, por isso a norma fixa um prazo de 5 anos para a

dedução dessas despesas, pois entende que seria esse um prazo adequado para esse processo de aprendizado e implementação do conhecimento importado pela empresa brasileira. Por outro lado, a contratação de um serviço convencional (sem transferência de tecnologia) pode ser necessário para a atividade de uma empresa em período bastante superior ao fixado na norma.

Conclui, então, que a previsão do art. 354 do RIR/99 deve ser aplicada somente nos casos de contratos de serviços de assistência técnica e científica com a respectiva transferência de tecnologia/aquisição de conhecimentos tecnológicos. Neste sentido, ampara-se na Solução de Consulta Cosit nº 310/2017 que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA E ADMINISTRATIVA. PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. DESPESA. DEDUÇÃO. LIMITE.

As importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa, podem ser deduzidas como despesas operacionais. São enquadráveis nessa categoria de despesa, com os efeitos do art. 354 do RIR/1999, aquelas que importem em transferência de conhecimentos para a fonte pagadora, como a remuneração pelo treinamento de empregados, por técnicos enviados por empresa situada no exterior.

Citam também precedente do Carf (Ac. 1402-001129, sessão de 07/08/2012).

No item “III – DA IMPROCEDÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO: DUPLA PENALIZAÇÃO SOBRE O MESMO FATO”, alega que a aplicação das duas multas implica dupla penalização pelo mesmo fato. Neste sentido ampara-se em precedentes do Carf, do Superior Tribunal de Justiça e na súmula 105 do Carf que tem o seguinte enunciado:

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.

Salienta que na decisão do STJ foi aplicado o Princípio da Consunção, em que a infração mais grave abrange a menor que lhe é preparatória ou subjacente.

Assevera que a multa por falta de recolhimento ou recolhimento a menor da estimativa não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário correspondente, visto que a obrigação de recolhimento das estimativas mensais surge no decorrer do ano-calendário. Ampara-se em precedente do Carf.

No item “IV – NECESSIDADE DE UNIFICAÇÃO DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO AO PF N.

15746.720020/2020-14 – ARTIGO 2º DA PORTARIA RFB N. 1668”, requer que o presente processo seja unificado ao processo nº 15746.720020/2020-14, tendo

em vista a patente conexão dos elementos probatórios carreados nos processos em questão, de modo que a unificação se mostra como medida adequada.

Em primeira instância a DRJ julgou a impugnação improcedente, mantendo integralmente o auto de infração.

Irresignada a Recorrente interpôs recurso voluntário, argumentando, em síntese:

- (i) pela necessária vinculação do presente processo e o PAF nº 15746.720020/2020-14, no qual também se discute a natureza da despesa incorrida pela Recorrente (licença para distribuição de um programa de computador no Brasil ou prestação de serviço);
- (ii) inaplicabilidade do art. 354, do RIR/99, tendo em vista que:
 - a. os pagamentos decorrem de licença para comercialização de *softwares* ;
e
 - b. Ausência de transferência de tecnologia na operação
- (iii) Pleiteia, ainda, pela conversão do julgamento em diligência para produção de provas dos fatos por ela alegados.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Conforme descrito acima, discute-se a dedutibilidade de despesas incorridas pela Recorrente relativas aos contratos identificados pela Autoridade Fiscal como contratos 5, 6 e 7.

A discussão da dedutibilidade das despesas passa, necessariamente pela análise do objeto dos referidos contratos. A Recorrente defende que os contratos referem-se a licença de *software*, enquanto a Autoridade Fiscal considerou se tratar de prestação de serviço de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes.

Dessa forma, dada a natureza do serviço objeto do contrato, a Autoridade Fiscal entendeu pela sua indedutibilidade, por força do art. 354, do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores.

Art. 354. As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

I - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil

II - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

(...)§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º).

A Autoridade Fiscal ainda intimou a Recorrente para que esclarecesse se os referidos contratos estavam registrados no Banco Central do Brasil e/ou no Instituto Nacional de Propriedade Industrial e apresenta-los, caso positivo.

A ora Recorrente, desde o procedimento fiscal alega que os referidos contratos não se referem a serviços de assistência técnica, uma vez que tratam de licença de uso de programas de computador.

A discussão, portanto, passa pela análise da natureza do objeto dos referidos contratos.

A Recorrente, em sede de preliminar, pleiteia a união entre o presente processo e o processo administrativo sob nº 15746.720020/2020-14. Nas palavras da Recorrente:

o presente Auto de Infração foi lavrado partindo-se das exatas premissas fáticas apuradas no PAF n. 15746.720020/2020-14. Naquele processo, foi descaracterizada a natureza jurídica das remessas feitas ao exterior, entendendo o Fisco que seriam esses valores destinados a retribuir uma suposta prestação de serviço e não a licença para a distribuição de um programa de computador no Brasil, tratamento esse que vinha até então sendo conferido pela Recorrente. Em decorrência disso, foi lavrado auto de infração no qual se exigiu o pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), nos termos do §2º, do art. 2º, da Lei n. 10.168/2000 c/c o art. 10, do Decreto n. 4.195/2002.

Da mesma forma, nos presentes autos, foi repetida essa exata linha de argumentação, indicando a Fiscalização que essas remessas seriam para remunerar supostos serviços técnicos e, por isso, deveriam atender a requisitos de dedutibilidade específicos (art. 354, RIR/99), os quais supostamente não foram atendidos.

Nesse contexto, nota-se que, uma vez a Recorrente comprovando nos autos do PAF n. 15746.720020/2020-14 que a natureza jurídica das remessas é para remunerar a licença para distribuição de programas de computador no Brasil, a mesma conclusão deverá ser transportada para o presente processo, cujo lançamento perderá completamente o seu objeto e deverá ser, necessariamente, também cancelado.

(...)

Assim, diante da existência de evidente prejudicialidade, a Recorrente requereu, em sua impugnação, que o presente processo fosse unificado àquele outro acima citado, para que fossem analisados concomitantemente, de forma que a mesma solução jurídica dada àquele caso (PAF n. 15746.720020/2020-14) fosse também aplicada a este.

(...)

Percebam que o pedido de unificação do presente processo e do PAF n.

15746.720020/2020-14, respeita não somente a razoabilidade, como também a eficiência, considerando que ambos os processos estão amparados nas mesmas questões fáticas, nos mesmos contratos, logo nas mesmas operações.

A vinculação entre os processos não é viável uma vez que o recurso voluntário julgado nos autos do referido processo sob nº 15746.720020/2020-14 já foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, que analisando o objeto dos contratos 5, 6 e 7 concluiu pela natureza de prestação de serviços de assistência técnica e, portanto, entendeu por bem manter a exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

Por se tratarem da mesma discussão e mesmos elementos de prova, passa-se a transcrever as conclusões constantes no referido acórdão 3202-002.077.

b) Serviços de informação e negociação (contrato 5); Serviços de informação (contrato 6); Atualização dos contratos 4 e 6 (contrato 7).

Em análise dos contratos apresentados pela Recorrente, a autoridade fiscal concluiu que os valores enviados, no total de R\$ 289.634.380,86, se tratam de pagamentos para remunerar a THOMSON REUTERS GLOBAL RESOURCES pela prestação de serviços de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante, sobre os quais incide a Cide.

Em síntese, a análise reside sobre as funcionalidades do produto “Eikon”, bem como se o mesmo pode ser caracterizado como software ou não.

A fiscalização, com amparo no item “b” do art. 17 da IN RFB nº 1.455/2014, entende que a assistência técnica é a assessoria permanente para que ocorra a efetiva utilização do processo ou fórmula cedida. Assevera que no caso concreto para que haja a efetiva utilização do software é necessária a prestação de assessoria permanente da TRGR, através da disponibilização de informações. Para corroborar tal entendimento salienta que os próprios contratos e as invoices apresentados pela Recorrente segregam o que se trata de pagamento pelo software do pagamento pela prestação de serviço, senão vejamos:

No contrato 5 (f. 316), o objeto são “serviços de informação e serviços de negociação” além de outros serviços para auxiliar a impugnante no cumprimento das obrigações contratuais:

Cláusula 2 - VENDA DOS SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO E SERVIÇOS DE NEGOCIAÇÃO

2.1 Em contraprestação pelo compromissos assumidos pela Sociedade nos termos deste Contrato e pelos pagamentos a serem efetuados pela Sociedade de acordo com a Cláusula 6, a TRGR concede à Sociedade um direito não exclusivo de comercializar e vender os **Serviços de Informação e os Serviços de Negociação** no Território e concorda, sujeito aos termos deste Contrato, em fornecer à Sociedade acesso à Rede da Thomson Reuters, permitindo, desse modo, que a Sociedade ofereça os Serviços de Informação e os Serviços de Negociação aos Clientes dentro do Território. A TRGR disponibilizará à Sociedade, sem custos, instalações e Serviços separados para auxiliar a Sociedade no cumprimento de suas obrigações nos termos deste Contrato, incluindo, mas não limitado a, Serviços de gerenciamento remoto de contas (Business Direct), processamento de transações (Business Services Centres), especialistas em suporte a aplicativos financeiros (FASS), centros remotos de gestão de clientes e centrais de atendimento ao cliente.

No contrato 6 (f. 336), o objeto são “produtos de informação” além de outros serviços para auxiliar a impugnante no cumprimento das obrigações contratuais:

Cláusula 2 - VENDA DOS PRODUTOS DE INFORMAÇÃO

2.1 Em contraprestação pelo compromissos assumidos pela Sociedade nos termos deste Contrato e pelos pagamentos a serem efetuados pela Sociedade de acordo com a Cláusula 6, a TRGR concede, neste ato, à Sociedade um direito não exclusivo de comercializar e vender os **Produtos de Informação** no Território e concede à Sociedade, sujeito aos termos deste Contrato, um direito não exclusivo para a Sociedade acessar a Rede da Thomson Reuters, permitindo, desse modo, que a Sociedade ofereça os Produtos de Informação aos Clientes dentro do Território. A TRGR também disponibilizará à Sociedade, sujeito ao pagamento de uma taxa separada a ser acordada entre as partes, instalações e Serviços para auxiliar a Sociedade no cumprimento de suas obrigações nos termos deste Contrato, incluindo, mas não limitado a, Serviços de gerenciamento remoto de contas (Business Direct), processamento de transações (Business Services Centres), especialistas em suporte a aplicativos financeiros (FASS), centros remotos de gestão de clientes e centrais de atendimento ao cliente.

No contrato 7 (f. 356), a fornecedora TRGR reporta-se a “Produtos de Informação” e “Produtos de Software”, indicando a distinção entre os termos utilizados nos contratos:

A Thomson Reuters Global Resources notifica sobre as seguintes revisões e atualizações dos contratos de fornecedor local:

1. A definição de “Produtos de Informação” no contrato de fornecedor local (**Produtos de Informação**) deverá ser atualizada para fazer referência ao anexo A apenso a esta notificação;
2. A definição de “Produtos” no contrato de fornecedor local (**Produtos de Software**) deverá ser atualizada para fazer referência ao anexo B apenso a esta notificação.

Nessa senda, ao analisar os contratos firmados entre a Recorrente e TRGR, a fiscalização concluiu o que se segue:

Embora o produto “Eikon” mencionado pela impugnante possa conter múltiplas funcionalidades, constata-se que os contratos não tem como objeto o licenciamento de software. Ademais, é compreensível que serviços sejam comercializados sem que haja cobrança específica do software utilizado, em face da relevância das informações processadas.

Desta feita, referidos contratos teriam como objeto software cuja função é possibilitar o acesso dos usuários a informações, gráficos e indicadores do mercado financeiro, ou seja, o produto principal que estaria sendo oferecido seriam serviços de informações, sendo o programa de computador (software) apenas um meio pelo qual os usuários teriam acesso a esses serviços.

Lado outro, a Recorrente alega que houve uma confusão pelas autoridades fiscais sobre o que é e como operam esses softwares, os quais correspondem aos verdadeiros objetos dos referidos contratos ora em discussão. Sustenta que os softwares objetos dos contratos analisados são programas com um alto nível de sofisticação e especialidade, não servindo, de maneira nenhuma, como um simples banco de dados para a consulta de informações, como quer fazer crer o Fisco.

Alega que a premissa fiscal parte de uma interpretação distorcida de que um programa de computador que disponibiliza informações e dados aos usuários representaria necessariamente um “serviço de informação” e que esse seria um “serviço técnico/administrativo” para fins de incidência da CIDE. Sustenta, ainda que os softwares objetos dos contratos são programas com um alto nível de sofisticação e especialidade, não servindo, de maneira nenhuma, como um simples banco de dados para a consulta de informações.

Para reforçar os argumentos de defesa, a Recorrente destaca que o software Eikon e suas aplicações custam em torno de USD 24.000,00 por terminal de acesso, ou seja, pelo seu próprio valor já é possível visualizar que não é um mero sistema de informações ou consulta a banco de dados (esses certamente muito mais baratos).

Quando da resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 06, a Recorrente forneceu ao Fisco uma breve descrição da funcionalidade desses softwares, bem como a respectiva terminologia utilizada nas invoices relativas às remessas de valores referentes a este item, concluindo que tratar-se de um “programa de computador denominado Eikon, que é conjugado com diversas outras aplicações internas, descrito como um conjunto de soluções tecnológicas voltado aos profissionais desse setor (mercado financeiro) para monitoramento e análise de informações financeiras, fornecendo acesso a dados de mercado em tempo real, notícias, dados fundamentais, análises e ferramentas de negociação”. (Fls. 979).

Argumenta, ainda, que a autoridade de primeira instância ao invés de primar pela busca da verdade material e pela primazia da essência sobre a forma, apegou-se à literalidade de termos apostos nos contratos para descaracterizar o tratamento tributário que a Recorrente vinha conferindo às suas operações (fls. 978).

Todavia, com efeito, os contratos apresentados pela Recorrente constituem a prova de que o produto comercializado não possui natureza de software, haja vista que o objeto dos contratos são “Serviços de informação e serviços de negociação”, “Produtos de informação” e “Produtos de Software”.

Destarte, é possível verificar que o produto “Eikon” contém múltiplas funcionalidades, que funciona como uma plataforma digital sofisticada e integrativa e que gera para seu operador uma informação altamente qualificada para a tomada de decisões estratégicas, tudo isso conforme exposto pela Recorrente. Nada obstante, com base nos contratos apresentados pela mesma Recorrente não possível constatar que os mesmos têm como objeto o licenciamento de software.

Nesse sentido, transcrevo trecho das Contrarrazões apresentadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, juntada às fls. 1003 e seguintes:

O Relatório Fiscal destaca que os contratos e as invoices segregam pagamentos referentes ao produto software daqueles que correspondem à prestação de serviços. A clara delimitação das prestações obrigacionais permitiu o reconhecimento pelo Fisco de que a remessa de R\$ 20.323.891,31 (vinte milhões, trezentos e vinte e três mil, oitocentos e noventa e um reais e trinta e um centavos), no ano de 2016, relacionada aos contratos 3, 4 e 7, não deve ser objeto de lançamento, por se tratar de remuneração decorrente de licença para distribuição de programa de computador. (...) Enquanto o contrato 5 é intitulado “SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO E NEGOCIAÇÃO”, o contrato 6 traz em seu título a previsão de “PRODUTOS DE INFORMAÇÃO”. Suas disposições, contudo, revelam a existência de contínua prestação de serviços de informação atrelados aos produtos comercializados. A cláusula 2, transcrita no Relatório Fiscal, evidencia que o objeto contratual é o direito de a empresa brasileira (autuada) vender “produtos de informação”, além de prestar outros serviços correlatos. Identificados os fatos, chegou-se à conclusão de que, “apesar de o contribuinte considerar todas essas remessas (referentes aos contratos 3, 4, 5, 6 e 7) como remuneração para licenciamento de programas de computador, sem a incidência da CIDE, os contratos 5 e 6 (atualizado pelo contrato 7) se tratam de remuneração por serviços, conceituados na alínea ‘a’ e ‘b’ do inciso II do artigo 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014 (...)” (fl. 819).

Portanto, o Acórdão da DRJ se encontra em conformidade com o arcabouço legislativo, permitindo dissociar em relação aos contratos analisados o

licenciamento para distribuição do software dos serviços técnicos prestados através desse meio.

Em que pese os esforços da Recorrente em explicar o funcionamento do produto “Eikon”, os pagamentos realizados à THOMSON REUTERS GLOBAL RESOURCES não se referem à licença de distribuição de programa de computador, mas à prestação de assessoria permanente por intermédio de informações acessadas a partir do software “Eikon”.

Pelo exposto, mantida a autuação fiscal.

Dessa forma, diante do entendimento exarado pelo acórdão nº 3202-002.077 se está diante de serviço técnico de assistência técnica, não assistindo razão à Recorrente quanto ao seu argumento de que o art. 354 do RIR/99 não seria aplicável em razão de não se tratar de despesa com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Resta analisar o outro argumento trazido pela Recorrente para afastar a aplicação do art. 354 do RIR/99. De acordo com a Recorrente, o referido artigo teria aplicação, apenas nos casos em que há transferência ou fornecimento de tecnologia. Ocorre que o art. 354 do RIR/99 não estabelece tal condição para tornar obrigatório o atendimento dos requisitos elencados a obrigatoriedade dos requisitos ali elencados.

A Recorrente defende, ainda, a necessidade de conversão do julgamento em diligência para a produção das provas necessárias para a comprovação dos fatos por ela alegados. Sugere que em diligência poderiam ser ouvidos engenheiros de computação responsáveis por desenvolver programas de computador, além da oitiva de seus clientes, que – sempre segundo a Recorrente – poderiam esclarecer a funcionalidade e utilidade dos softwares por eles adquiridos.

Embora a busca pela verdade material seja um valor a ser perseguido pelo julgador administrativo, não há como atender a pretensão da Recorrente, uma vez que a Recorrente não demonstrou com a objetividade necessária de que forma a diligência seria pertinente e indispensável para o deslinde do feito. Ressalte-se que a Recorrente teve oportunidade para fazer prova dos fatos por ela alegados quando da apresentação da impugnação, conforme lhe assegura o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

Dessa forma, a diligência deve ser indeferida.

Por fim, um último aspecto do recurso voluntário merece atenção. Trata-se de discussão que envolve a concomitância entre multa isolada e multa de ofício.

Alega a Recorrente que a multa isolada não poderia ser exigida concomitantemente à multa de ofício.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF 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.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

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;

(...)

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

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

(...)

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;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de 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, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

Nesse sentido, veja-se o acórdão 1401-006.014, de relatoria do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, que recebeu a seguinte ementa:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo

contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

É certo que a *ratio decidendi* 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.

Dessa forma, deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente,

determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

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;

(....)

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

(....)

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;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de

execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto