



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720471/2020-43
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.927 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrentes SAP BRASIL LTDA
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador constituem royalties e são indedutíveis para efeito do IRPJ.

PAGAMENTO DE ROYALTIES. ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. DEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para inserir na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

ROYALTIES. DIREITO AUTORAL. PAGAMENTO A CONTROLADORA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas de licença de uso de software configuram-se como royalties de natureza de direito autoral, sendo indedutíveis quando pagas a sócios, de acordo com art. 353, I, do RIR/99.

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE - DEDUTIBILIDADE.

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho Monetário Nacional.

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.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Descabe a discussão, na esfera administrativa, acerca do caráter confiscatório da multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

TAXA SELIC. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 04).

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

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.

CSLL. DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE - DEDUÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. RECURSO DE OFÍCIO NÃO PROVIDO.

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 4.133, de 1962, e no artigo 52 da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas na determinação do lucro real, mas não na determinação do resultado ajustado, que é a base de cálculo da CSLL.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para (i) afastar a glosa dos pagamentos em favor de BOSL (R\$ 28.925.750,25) e (ii) afastar a glosa dos pagamentos feitos à empresa Quadrem Brazil LTDA (R\$ 14.817.937,79). Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à aplicação da multa isolada sobre as estimativas.

Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, André Severo Chaves e André Luis Ulrich Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Andre Severo Chaves, Fernando Augusto Carvalho de Souza e Andre Luis Ulrich Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 2.903/2.920, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2016, no valor histórico de R\$ 670.925.159,85.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2.934/2.993), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que os pagamentos feitos pela Requerente à SAP SE e a BOSL, relativos ao licenciamento e distribuição de software, possuem natureza jurídica de remuneração de direito autoral (de software), razão pela qual jamais poderiam ser equiparados ao pagamento de royalties;
- b) Que uma vez que a distribuição comercial de programas de computador é a atividade preponderante da Requerente e, portanto, a sua principal fonte de receitas em território nacional, não há dúvida de que as despesas incorridas para o desenvolvimento dessa atividade são essenciais e usuais aos negócios da Requerente, razão pela qual, quando da apuração do lucro real, elas devem ser integralmente deduzidas;
- c) Que o contrato de distribuição de software objeto da lide tem por objeto a distribuição, no Brasil, do software desenvolvido, licenciado e/ou de propriedade da SAP SE. Ou seja, por meio do referido contrato, o distribuidor (no caso, a Requerente) assume a obrigação de vender

produtos (o programa de computador, software) do desenvolvedor (no caso, a SAP SE), de forma não eventual, sem transferência de tecnologia, cessões ou licenciamentos de patentes, desenhos industriais e/ou marcas;

- d) Que os direitos autorais não se confundem com royalties, sendo institutos totalmente distintos e sujeitos a regras específicas no Direito Brasileiro, razão pela qual não se pode atribuir ao pagamento de licenciamento de uso e comercialização de software os mesmos efeitos fiscais conferidos aos royalties;
- e) Que a mera leitura da Lei n.º 9.609/98 conduz ao entendimento de que o pagamento decorrente do uso de programa de computador deve ser entendido como pagamento de direito autoral e, portanto, protegido e sujeito à legislação aplicável ao direito de autor. Ademais, sustenta que a legislação prevê que o contrato de licenciamento de uso e/ou comercialização de software que não tenha transferência de tecnologia não está sujeito ao registro ou à averbação no INPI, o que ratifica o entendimento de que dele não decorre o pagamento de royalties, mas sim de direitos autorais;
- f) Que a legislação fiscal também estabelece tratamento distinto às mencionadas figuras jurídicas, sendo que o contrato em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 22 da Lei n.º 4506/64, dispositivo que classifica os *royalties* para fins de incidência do Imposto de Renda;
- g) Que mediante o Parecer CST/SIPR anexado à defesa, a própria Coordenação do Sistema de Tributação esclareceu que a equiparação de direitos autorais a 'royalties' na Lei n.º 4506/64 foi feita exclusivamente para fins de classificação de rendimentos de pessoa física, não cabendo essa equiparação para as pessoas jurídicas, por ausência de previsão legal;
- h) Que além disso, no manual de perguntas e respostas da DIPJ, a RFB esclareceu que os direitos autorais ficam sujeitos às regras de preços de transferência por não se enquadrarem no conceito de royalty previsto no artigo 22 da Lei n.º 4.506/64 e nos artigos 352 a 355 do RIR, utilizados pela Fiscalização como fundamento para lavrar as exigências consubstanciadas no auto de infração ora impugnado;
- i) Que compete ao INPI a última palavra sobre a existência ou não de cessão ou licenciamento de propriedades industriais (categoria que compreende as concessões de patentes de invenção e as marcas, nos termos dos incisos I e III, artigo 2º da Lei nº 9.279/96) nos contratos trazidos para a sua análise, e que às Autoridades Tributárias tão somente cabe fiscalizar se a dedutibilidade das despesas relativas aos referidos contratos foi realizada pelo contribuinte em conformidade com as normas tributárias aplicáveis a partir do entendimento técnico manifestado pela referida autarquia, mas jamais contrariar ou ignorar um entendimento técnico formalizado pelo INPI;

- j) Que no presente caso, o INPI negou o registro dos contratos apresentados pela Requerente justamente por entender que não haveria qualquer cessão ou licenciamento, gratuito ou oneroso, de propriedade industrial (nem mesmo de uso de marca);
- k) Que é possível observar que a glosa das despesas relativas aos pagamentos feitos pela Requerente à SAP SE e à BOSL pela licença de uso e distribuição de software, se deu com base, essencialmente, em dois fundamentos: (i) artigo 71, parágrafo único, alínea “d” da Lei nº 4.506/64, pois os pagamentos a título de licença de distribuição de software referir-se-iam a royalties pagos a sócio; e (ii) artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506/64, pois os pagamentos também se refeririam a royalties relativos ao uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, pagos à pessoa domiciliada no exterior, que mantém o controle do capital da Requerente, com direito a voto;
- l) Que o artigo 353, inciso I, do RIR/99, vigente à época dos fatos, sob o pretexto de regulamentar a Lei nº. 4.506/64, extrapolou seu alcance e tentou alargar a sua abrangência, para impor limitação à dedutibilidade dos pagamentos de royalties realizados para “pessoas jurídicas”, sendo que a própria lei não impôs qualquer vedação nesse sentido;
- m) Que se prevalecesse o entendimento de que o artigo 353, inciso I, do RIR/99 permite a vedação da dedutibilidade de quaisquer pagamentos de royalties a sócios pessoas jurídicas, teríamos a absurda situação da legislação do imposto de renda conferir dedutibilidade ao royalty pago ao sócio pessoa jurídica no exterior, com base no artigo 353, inciso III, alínea “b” e parágrafo único do RIR/99, mas considerar indedutível o royalty pago à pessoa jurídica controladora nacional (artigo 353, inciso I, do RIR/99);
- n) Que ainda que a hipótese tratada no presente caso fosse a de pagamento de royalties, o que se admite apenas a título de argumentação, os pagamentos pela licença de distribuição de software realizados pela Requerente não tiveram como beneficiário uma pessoa física, mas sim pessoa jurídica, sendo que, uma análise sistemática dos dispositivos em comento permite concluir que a limitação imposta pela lei diz respeito tão somente aos pagamentos de royalties a sócios e dirigentes de empresa necessariamente pessoas físicas, pois apenas estas têm “parentes ou dependentes”, não havendo tal vedação aos pagamentos efetuados a sócios pessoas jurídicas;
- o) Que na presente hipótese deve ser aplicada a regra geral do artigo 299 do RIR/99, que é a da dedutibilidade – para fins do IRPJ e da CSLL – de toda e qualquer despesa que seja necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, bem como que a legislação brasileira que determina limites de dedutibilidade aos pagamentos de royalties (e que dá base ao auto ora impugnado) é alvo de críticas pela

própria RFB no âmbito do Relatório elaborado conjuntamente pela OCDE e pela RFB;

- p) Que a alínea “e” o parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 e o inciso III do artigo 353 do RIR/99 fazem referência a royalties (i) pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou (ii) pelo uso de marcas de indústria e de comércio, sendo que no caso da Requerente, que é de licença de uso e comercialização de software, não se enquadra em nenhum dos dispositivos acima mencionados;
- q) Que os royalties mencionados no artigo 353, inciso III, do RIR/99, são aqueles regulados pela Lei nº 9.279/96, que trata de propriedade industrial em geral, e não guardam nenhuma relação com a licença de uso e comercialização de software (direito autoral) regulada pela Lei nº 9.609/98, bem como que a Cláusula 5 do contrato em comento demonstra, de maneira cristalina, que os pagamentos realizados pela Requerente decorrem tão somente do licenciamento do software; jamais da licença da marca;
- r) Que a BOSL nunca foi sócia da Requerente e não detém uma única quota sequer do seu capital social e, portanto, jamais poderia ter controle direto ou indireto do capital da Requerente com direito à voto, de modo que, por mais esse motivo, se justifica a inaplicabilidade dos comandos previsto no artigo 353, inciso I e inciso III, alínea “b”, do RIR/99 ao caso concreto;
- s) Que várias das despesas registradas nas contas contábeis nºs 453341, 453342 e 453365 são relativas a pagamentos de serviços prestados à Requerente pela empresa Quadrem Brazil Ltda que, embora seja integrante do grupo SAP, é uma empresa domiciliada no Rio de Janeiro, e inscrita no CNPJ sob o nº 04.178.880/0001-41, e se o destinatário de tais pagamentos não é domiciliado no exterior, a consequência direta e imediata é que as despesas incorridas pela Requerente não podem ser glosadas com base nos dispositivos legais que impõem limites de dedutibilidade a pagamentos destinados a empresas domiciliados no exterior, em razão de falta de tipicidade, o que macula o lançamento fiscal em questão;
- t) Que os serviços descritos nos contratos Contrato de prestação de serviços de software firmados com diversas subsidiárias do grupo SAP não se confundem com “serviços técnicos e de assistência técnica”, muito menos com “serviços de assistência administrativa e semelhantes”, na medida em que estes serviços implicam, necessariamente, transferência de tecnologia, o que não ocorre no presente caso, tanto que o INPI recusou a averbação do contrato;
- u) Que há no lançamento uma ilegalidade ainda mais gritante, no que se refere à formalização dos montantes de CSLL como exigíveis no que diz respeito à glosa das despesas com serviços, na medida em que a IN RFB nº 1.700/17 esclareceu, por meio do item 99 de seu “Anexo I – Tabela de Adições ao Lucro Líquido”, que a regra de adição ao lucro líquido do

“valor dos royalties e das importâncias pagas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que forem indedutíveis”, prevista nos artigos 52 e 71, parágrafo único, alínea “d”, e alínea “e”, item 2, todos da Lei nº 4.506/1964, e no artigo 12 da Lei nº 4.131/1962 (regulamentados pelos artigos 353 e 354 do RIR/99, em vigor à época dos fatos geradores), não se aplica à CSLL;

- v) Que não se pode permitir a manutenção da cobrança da multa isolada com a multa de ofício, tendo em vista que a obrigação de recolher valores segundo o regime de estimativa não é obrigação diferente da de “pagar tributo”, e que o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez, e sobre um único fato punível, caso contrário, as multas incidem duplamente sobre um mesmo fato, que foi exatamente o que ocorreu nos autos e que contraria o próprio texto da Lei nº 9.430/96;
- w) Que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) já analisou essa questão e pacificou entendimento no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante de penalidades de ofício e de penalidades isoladas por falta de recolhimento de antecipações no regime de estimativas mensais, conforme a Súmula CARF n.º 105, e que esse entendimento deve permanecer mesmo após a edição da Lei 11.488/07;
- x) Por fim, sustenta a confiscatoriedade da multa de ofício, bem como a inaplicabilidade da taxa SELIC sobre o valor do tributo, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários, assim como sobre a multa, já que não há razão para se aplicar juros sobre penalidades, sob pena de agravamento da sanção.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, proferiu o Acórdão n.º 106-013.199 (fls. 3.643/3.714) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador constituem royalties e são indedutíveis para efeito do IRPJ.

PAGAMENTO DE ROYALTIES A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os royalties pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes.

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE – DEDUTIBILIDADE.

As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante, somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho Monetário Nacional.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016

DESPESAS COM O PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE - DEDUÇÃO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

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 4.133, de 1962, e no artigo 52 da Lei nº 4.506, de 1964, são aplicáveis apenas na determinação do lucro real, mas não na determinação do resultado ajustado, que é a base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

MULTA DE OFÍCIO - ARGÜIÇÃO DE CONFISCO.

É vedado à autoridade julgadora administrativa deixar de aplicar norma em vigor a pretexto de que seria inconstitucional ou incompatível com outra norma de hierarquia superior.

JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa, incidem juros de mora, devidos à taxa.

SELIC. MULTA ISOLADA - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSIS.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, caberá lançamento de ofício de multa de 50% sobre

o valor do pagamento mensal que se deixou de efetuar, independentemente do resultado apurado no ajuste anual do ano-calendário correspondente.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ afastou o pedido de juntada posterior de provas, por entender que o § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, para justificar que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, a menos que haja razões específicas para sua apresentação posterior, o que não foi devidamente comprovado pela Impugnante.

No mérito, consigna que a exigência fiscal resulta da glosa de dois tipos de despesas: a remuneração paga à empresa estrangeira controladora da autuada (SAP SE) e pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas domiciliadas no exterior, bem como que existem diversas autuações contra a Impugnante sobre o mesmo tema, sempre com decisões que lhe são desfavoráveis.

Especificamente com relação ao Parecer CST n.º 520/1989, invocado pela Impugnante, entendeu que este não labora em seu favor na medida em que ele apenas conclui que royalties e direitos autorais são figuras distintas e que não se pode confundir um com o outro, apesar de reconhecer que em certas situações, em virtude do emprego de analogia, para fins tributários, prescreve-se para os direitos autorais o mesmo tratamento dado aos royalties. Do mesmo modo, entendeu que toda a legislação trazida pela Impugnante não possui o condão de amparar suas pretensões.

Ademais, esclareceu que no presente caso, as exigências fiscais não estão motivadas sobre a premissa de que se devem tratar direitos autorais como royalties, mas sim na correta conclusão de que os pagamentos efetuados pela autuada à SAP SE, sua matriz estrangeira, caracterizam-se como remuneração pela exploração de direitos autorais, as quais se classificam como royalties, consoante expressa disposição do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964).

Entendeu ainda que a legislação não confere ao INPI a competência para definir a natureza comercial de um contrato ou classificar pagamentos como royalties, e que o fato de o INPI ter rejeitado o registro dos contratos da Impugnante, não significa que os pagamentos em questão não possam ser classificados como royalties, notadamente porque a legislação não estabelece uma correlação direta entre pagamento de royalties e transferência de tecnologia.

Acrescentou ainda que a natureza dos contratos celebrados pela autuada, que envolvem licença de uso de marca, uso de tecnologia patenteada ou distribuição de software, é irrelevante para a classificação dos pagamentos como royalties. O que importa, segundo o entendimento da DRJ, é que os contratos envolvam a exploração de direitos autorais.

Entendeu que a operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade de despesas, ambas previstas no parágrafo único, do artigo 71, da Lei 4506/1964. São elas: a hipótese do inciso “d”, pois os pagamentos referem-se a royalties pagos à sócios, e concomitantemente, a hipótese da alínea 2 do inciso “e”, pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo

uso da marca SAP, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto.

Ademais, entendeu que as despesas com royalties não são dedutíveis de acordo com a legislação tributária, mesmo que sejam consideradas necessárias, razão pela qual não se aplica no presente caso o disposto no art. 299 do RIR/1999.

A DRJ também considerou que a Impugnante não comprovou suas alegações no sentido de que a BOSL não é seu controlador, bem como que os valores em que se baseou a Fiscalização foram extraídos da escrituração da própria autuada, indicando que se referem às licenças da SAP SE.

Com relação à segunda glosa, consignou que embora as glosas em sua grande maioria atinjam pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no exterior, a auditoria fiscal não se restringia a elas, ou seja, a ação fiscal abrangeu todos os pagamentos pela prestação de serviços técnicos cujos beneficiários são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico de que faz parte a autuada, e não apenas aqueles domiciliados no exterior.

Além disso, sustenta que a Impugnante não trouxe aos autos comprovação de quais serviços foram efetivamente prestados, nem se satisfazem os demais requisitos e condições impostas pela legislação para a sua dedução, nos artigos 354 e 355 do RIR 1999.

Seguiu aduzindo que as restrições impostas pelo artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e pelo artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964, não estão vinculadas exclusivamente à transferência de tecnologia, abrangendo uma ampla gama de serviços que incluem assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, independentemente de envolver transferência de tecnologia.

Ademais, o texto legal não requer explicitamente a transferência de tecnologia para a aplicação das restrições. Ele apenas exige o registro ou a averbação dos contratos no INPI no caso de despesas decorrentes do contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção quando envolvem transferência de tecnologia.

No que se refere à exigência da CSLL, a DRJ acatou a alegação da Impugnante, no sentido de que as normas restritivas de dedução não se aplicam à CSLL. Isso porque as regras que restringem a dedutibilidade se limitam a critérios de necessidade e utilidade das despesas na apuração da CSLL, e como a fiscalização não alegou que as despesas em questão eram desnecessárias, o lançamento é considerado sem fundamento. Não obstante isso, entendeu a DRJ que a Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017 é aplicável retroativamente aos fatos geradores de 2016, pois apenas interpretou normas legais já em vigor à época.

Com relação à manutenção da multa isolada, entendeu que ela é devida sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa, mesmo que, ao final do período de apuração, seja apurado um prejuízo fiscal ou uma base de cálculo negativa da CSLL. Isso porque, a multa é imposta por causa da falta de cumprimento da obrigação de recolhimento por estimativa, que é uma obrigação separada da apuração anual.

Por fim, também restaram afastadas as alegações do contribuinte acerca da não incidência da SELIC sobre os tributos em comento e sobre a multa de ofício, por entender que tal

incidência encontra-se prevista em lei, e que não pode a Autoridade Administrativa deixar de aplicá-la ou mesmo analisar a sua constitucionalidade

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3.721/3.792), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, bem como apresentou manifestação ao recurso de ofício (fls. 3.831/3.845), em que também reitera suas alegações de defesa, para justificar o não provimento do recurso de ofício.

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.

Da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução das razões de impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

No mais, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, com exceção dos temas relativos a (i) indedutibilidade em razão da hipótese do inciso "d" do artigo 71, da Lei 4506/1964 (pagamentos de royalties à sócio pessoa jurídica); (ii) indedutibilidade dos pagamentos em favor da BOSL (R\$ 28.925.750,25); (iii) indedutibilidade dos pagamentos feitos à empresa nacional Quadrem Brazil LTDA (R\$ 14.817.937,79), e; (iv) concomitância entre multa de mora e isolada, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto.

Questões preliminares

Admissibilidade

Satisfeitos os pressupostos de admissibilidade pela impugnação, dela se toma conhecimento.

Pedido de produção posterior de provas e de realização de diligência

No encerramento da peça de defesa, a impugnante protesta pela produção de todas e quaisquer provas em direito admitidas, entre as quais menciona a realização de diligências que, no seu entender, poderiam ser necessárias para a comprovação dos fatos e direitos alegados, especialmente no que diz respeito aos ajustes a serem realizados no montante que serviu de base para o levantamento I2, com a necessária exclusão dos valores de serviços pagos a empresas localizadas no Brasil.

Contudo, não cabe acatar a postulação.

De acordo com o § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Embora solicite permissão para a juntada posterior de documentos, a impugnante não comprovou ter sido satisfeita nenhuma das condições enumeradas no parágrafo precedente que justificariam o seu deferimento. Além disso, depois de apresentada a impugnação, não voltou a se manifestar nos autos. Consequentemente, cumpre indeferir o pedido.

Deve ser igualmente indeferido o pedido de realização de diligência. De acordo com o artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação, entre outros requisitos, deverá conter a menção das diligências, ou perícias que o impugnante pretenda que sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. O § 1º do mesmo artigo dispõe que se considera não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender esses requisitos. Logo, não se admite a formulação genérica do pedido de diligência. O

mínimo que se requer, é que a impugnação justifique a sua realização e especifique os pontos e questões que pretende esclarecer com a providência.

Levando-se em conta apenas a sua formulação inepta, a postulação deve ser indeferida.

Além disso, o artigo 18 confere à autoridade julgadora a faculdade de indeferir os pedidos de realização de diligências ou perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis. No presente caso, não se vislumbra a necessidade de realizar nenhuma diligência ou perícia, visto que os elementos constantes dos autos são suficientes para que a autoridade julgadora forme sua convicção sobre o litígio. Mais importante ainda é, no que diz respeito à questão específica mencionada pela impugnante (comprovação de ajustes que seriam necessários no levantamento da fiscalização relativo à glosa de despesas do grupo 2), as provas em questão poderiam ser apresentadas pelo sujeito passivo juntamente com a impugnação, sem que se mostre útil a realização de diligência para esse fim. Logo, acatar tal pedido equivaleria a anuir a um artifício cujo único propósito ou efeito seria apenas o de burlar o prazo máximo de trinta dias fixado na legislação para que o sujeito passivo conteste o lançamento de ofício e concomitantemente apresente as provas de que dispuser de suas alegações.

Cumpre, pois, indeferir todas as postulações discutidas nesta subseção.

Apreciação das questões de mérito

As exigências fiscais decorrem da glosa de dois tipos de despesas.

O primeiro tipo consiste na remuneração paga à empresa estrangeira controladora da autuada domiciliada na Alemanha, SAP SE, em virtude do contrato de distribuição de programas de computador. Segundo a fundamentação fiscal dessa primeira glosa, os pagamentos respectivos se caracterizam como royalties cuja dedução é vedada pela legislação se o beneficiário é pessoa física ou jurídica que seja sócio, ou ainda que se enquadre como royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto da fonte pagadora.

O segundo tipo de despesas glosadas compreende os pagamentos pelos serviços técnicos prestados por empresas domiciliadas no exterior, subsidiárias e empresas pertencentes ao grupo econômico do qual faz parte o sujeito passivo.

Segundo a fundamentação fiscal dessa segunda glosa, a operação enquadra-se nas seguintes hipóteses de indedutibilidade de despesas: Lei nº 4.131/1962, artigo 12, parágrafo 3º, combinado com Decreto nº 3.000/1999, artigo 354, parágrafo 1º, pois as despesas ocorreram após 26 anos de funcionamento da empresa, portanto em prazo superior ao previsto na legislação citada (cinco anos, ainda que prorrogável por mais 5 anos); Lei nº 4.506/1964, artigo 52, parágrafo único, inciso "b", combinado com Decreto 3.000/1999, artigo 354, parágrafo 2º, inciso II, pois se referem a pagamentos de serviços técnicos efetuados por sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantém, indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto (indiretamente, por que pertencem ao grupo econômico que detém o controle do capital).

Na exposição que se segue, faz-se o exame das questões suscitadas no litígio separadamente em relação a cada uma das duas espécies de glosa.

Contestação da primeira glosa

A impugnante argumenta, resumidamente, que os pagamentos feitos pela autuada à SAP SE, relativos ao licenciamento e distribuição de software, possuem natureza jurídica de remuneração de direito autoral (de software), razão pela qual jamais poderiam ser equiparados ao pagamento de royalties. Acrescenta que, uma vez que a distribuição

comercial de programas de computador é a atividade preponderante da atuada e, portanto, a sua principal fonte de receitas em território nacional, não há dúvida de que as despesas incorridas para o desenvolvimento dessa atividade são essenciais e usuais aos seus negócios, razão pela qual, quando da apuração do lucro real, elas devem ser integralmente deduzidas. Além disso, sustenta que a proibição legal de dedução dos royalties pagos a sócios somente se aplica aos casos em que esses sócios são pessoas físicas, mas não jurídicas, razão pela qual a norma do RIR 1999 que menciona as pessoas jurídicas teria incidido em ilegalidade.

Contudo, os argumentos da impugnante são improcedentes e não refutam as exigências fiscais.

Conforme informado no termo de verificação fiscal, em pelo menos três outras ocasiões anteriores o sujeito passivo já foi atuado pelas mesmas infrações de que ora se trata.

Essas atuações deram origem aos seguintes processos: quanto ao ano-calendário de 2001, processo nº 19515.000.764/2006-27; quanto a 2008 e 2009, processo nº 19515.722.545/2013-21; quanto a 2011 e 2012, processo nº 19515.720.161/2016-17. Em todos esses processos foram instaurados litígios, em virtude da impugnação dos lançamentos de ofício. Em nenhum deles a atuada até o momento obteve decisão definitiva que lhe seja favorável, quer em primeira, quer em segunda instância.

Quanto ao processo nº 19515.722.545/2013-21, o litígio já se acha concluído definitivamente. A disputa chegou à instância máxima de julgamento na esfera administrativa, visto que coube à Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf (CSRF) julgar recurso especial interposto pelo sujeito passivo. O recurso da atuada contra as exigências fiscais foi rejeitado em 06 de novembro de 2018, por meio do Acórdão nº 9101-003.874. Apesar de terem sido apresentados embargos de declaração, estes não foram acatados, tornando-se definitiva a decisão.

Naquela oportunidade, foram apreciados as mesmas alegações e argumentos do sujeito passivo ora apresentadas para sustentar a tese de que os pagamentos efetuados pela atuada não se caracterizam como royalties, mas sim como direitos autorais, e de que o RIR 1999 teria incidido em ilegalidade ao dispor que a vedação de dedução dos royalties pagos a sócios aplica-se tanto a pessoas físicas como jurídicas.

Uma vez que a decisão da CSRF enfrentou alegações idênticas às apresentadas pela atuada neste processo, e foi proferida em processo em que a atuada figura como sujeito passivo de exigências fiscais igualmente idênticas às que ora se discutem, adotam-se neste voto os seus mesmos fundamentos de decidir, razão pela qual se transcreve adiante, na íntegra, a seção do voto do relator em que são apreciadas as alegações em questão do sujeito passivo.

a) Da dedutibilidade das despesas a título de pagamento com royalties

Sobre este tópico, aduz a Recorrente que:

Vale frisar que os pagamentos efetuados à SAP AG não podem ser qualificados como royalties. De fato, a própria D. Fiscalização reconhece, no Termo de Verificação, que os "programas de computador dispõem de proteção da propriedade intelectual e o regime de proteção é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no país". Além disso, o Contrato de Distribuição de Software, quando levado a registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI"), teve a sua averbação negada pelo citado instituto, por entender que não havia transferência de tecnologia e que o objeto do citado Contrato de Distribuição de Software não envolvia o pagamento de royalties Consulta INPI nºs 0811/2002 e 034/2005.

Ademais, a aplicação do software e seu correto funcionamento dependem, dentre outros, do acompanhamento da instalação e execução do programa e tais serviços são prestados

à Recorrente e aos usuários finais, para que possam aprender a operar o programa de computador. No entanto, conforme já se mencionou, a tecnologia do programa é detida exclusivamente pela SAP AG e não é transferida de modo algum ao Brasil, ou a qualquer ente licenciado.

Em decorrência de tal necessidade, a Recorrente também celebrou contratos de prestação de serviços relacionados ao software com a sociedade alemã SAP AG ("Contrato de Prestação de Serviços de Software com a SAP AG" docs nºs 6 e 7 da Impugnação). O objeto de tais contratos é a prestação de determinados serviços aos usuários finais do software e também aos próprios funcionários da Recorrente, tais como os serviços de consultoria, suporte e outros.

A Recorrente defende a tese de que os pagamentos ao exterior são decorrentes de direitos autorais e contesta o fato de que, em sede de embargos, o Colegiado a quo tenha entendido que os royalties seriam provenientes do direito ao uso de marca da matriz.

Veja-se que a definição legal de software consta do art. 1º da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de *emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos*. Assim, estão refutadas as arguições da impugnante segundo as quais não se classificariam como royalties os rendimentos pagos pela autuada à SAP SE em virtude do contrato de licenciamento e distribuição de software. Da mesma forma, acham-se igualmente refutadas as arguições segundo as quais seriam ilegais as normas do RIR 1999 que proíbem a dedução das despesas com o pagamento de royalties a sócio que seja pessoa jurídica.

A impugnante invoca o Parecer CST nº 520, de 02 de junho de 1989, para sustentar sua tese de que os desembolsos em questão se enquadram como pagamentos de direitos autorais, e não royalties, como que fazendo crer que a própria Receita Federal, outrora, já manifestou ter adotado tal entendimento.

Todavia, em verdade o citado parecer não labora em favor da autuada. Em momento algum se adota nele, ou de seus termos se pode extrair, o entendimento de que se enquadram como remuneração de direito autoral os pagamentos efetuados em virtude de um contrato de licenciamento e de distribuição de programas de computador. Ele apenas conclui que royalties e direitos autorais são figuras distintas e que não se pode confundir um com o outro, apesar de reconhecer que em certas situações, em virtude do emprego de analogia, para fins tributários, prescreve-se para os direitos autorais o mesmo tratamento dado aos royalties.

Ademais, no presente caso, as exigências fiscais não estão motivadas sobre a premissa de que se devem tratar direitos autorais como royalties, mas sim na correta conclusão de que os pagamentos efetuados pela autuada à SAP SE, sua matriz estrangeira, caracterizam-se como remuneração pela exploração de direitos autorais. Por sua vez, a exploração de direitos autorais, por expressa disposição legal (artigo 22, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964), se classifica como royalties, conforme cristalinamente exposto nos parágrafos anteriores deste voto em que se transcreve a decisão proferida pela CSRF ao julgar caso idêntico ao presente e no qual figura como sujeito passivo a própria autuada. O argumento da impugnante, portanto, é que confunde a exploração de direitos autorais, com estes próprios. Por isso, deve ser rejeitado.

Mais importante ainda é que o Parecer CST nº 520, de 02 de junho de 1989, por ela invocado, foi publicado antes da edição da Lei nº 9.610, de 1998, cujo artigo 11 estabelece que autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Daí se segue que apenas uma pessoa física pode ser considerada, de acordo com o

ordenamento brasileiro, como hábil por receber diretamente remuneração por direitos autorais. Uma pessoa jurídica jamais será considerada autora e, por conseguinte, apenas pode adquirir os direitos patrimoniais sobre determinada obra ou invenção e, dessa forma, obter rendimentos pela exploração desses direitos. Logo, reconhecer que existe distinção entre direitos autorais e royalties em nada socorre a tese da autuada.

A impugnante alude também ao § 9º do artigo 18 da Lei nº 9.430, de 1996. No entanto, a norma invocada tão somente dispõe que as regras de preço de transferência não se aplicam aos casos de royalties, entre outros, os quais deverão seguir as determinações específicas constantes da legislação acerca de sua dedutibilidade. Ora, daí não se tira nenhuma conclusão que possa corroborar as teses da impugnante.

A impugnante refere-se a uma certa “Pergunta nº 029” que, segundo reprodução juntada aos autos como documento nº 27, seria uma resposta constante do manual de “Perguntas e Respostas” sobre o preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica de 2013 (“DIPJ 2013”), disponível na página da Secretaria da RFB na Internet.

Entretanto, conforme se pode ver a folhas 3.251 dos autos, onde se encontra a reprodução da aludida pergunta, seu conteúdo em nada ampara a tese da autuada. Confira-se:

(...)

De acordo com o texto acima, os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra, que são considerados direitos autorais, estão sujeitos aos ajustes de preços de transferência, ao passo que os pagamentos de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhados a que se referem os artigos 352 a 355 do RIR 1999 deverão respeitar as regras que lhe são específicas, e não aquelas estabelecidas para os preços de transferência.

Mais uma vez, porém, daí não se extrai nenhuma conclusão que possa corroborar a tese da defesa, visto que, conforme já explanado nos parágrafos anteriores, em virtude de disposição expressa da legislação, classifica-se como royalty a remuneração pela exploração de direitos autorais. A remuneração por direitos autorais, por sua vez, somente tem tratamento tributário distinto dos royalties quando percebidos diretamente pelo autor da obra, bem ou invenção, o qual, segundo a legislação, apenas pode ser pessoa física. Já o presente lançamento tem por objeto a glosa de despesa com o pagamento de remuneração pela exploração de direitos autorais cujo beneficiário é pessoa jurídica.

A impugnante cita a competência atribuída ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) pelas Leis nº 5.648, de 1970, e nº 9.279, de 1996, assim como o fato de esse órgão ter indeferido o registro de diversos contratos firmados pela autuada com empresas estrangeiras que tiveram por objeto o licenciamento para uso ou distribuição de programas de computador, assim como a prestação de assistência técnica. Daí, a impugnante argumenta que, em face do posicionamento expresso do INPI acerca da inexistência de cessão ou licenciamento de propriedade industrial ou ainda de qualquer forma de transferência de tecnologia no contrato de distribuição firmado entre a autuada e a SAP SE, não poderia a fiscalização dispor de forma contrária, sob pena de usurpação de competência daquele órgão, o que teria sido exatamente o que aconteceu no presente caso. A impugnante assevera que a fiscalização houve por bem determinar a natureza jurídica dos contratos celebrados pela autuada e cobrar os valores de tributos com base em seu equivocado entendimento, apesar de haver posicionamento diametralmente oposto do próprio INPI.

Além disso, a impugnante se queixa de que a autuada teria sido colocada pelas autoridades fiscais em uma situação absolutamente esdrúxula e contraditória, visto que, por um lado, estas entenderam que, no presente caso, teria havido o licenciamento de

marca e uso de tecnologia patenteada no processo de fabricação e desenvolvimento de software e, conseqüentemente, que os valores pagos à SAP SE teriam a natureza de royalties, não sendo assim permitida a dedutibilidade de tais despesas. E de outro lado, o INPI entendeu corretamente que não havia licenciamento de marca ou qualquer outra propriedade industrial nos referidos contratos, razão pela qual negou o registro dos instrumentos apresentados pela autuada, inviabilizando, assim, o cumprimento aos requisitos previstos no artigo 50 da Lei nº 8.383, de 1991, que, caso os pagamentos efetuados pela autuada pudessem ser tratados como royalties, assegurariam a dedutibilidade de tais valores.

No entanto, a argumentação da impugnante resumida nos dois parágrafos precedentes é inteiramente infundada.

Em primeiro lugar, porque a legislação por ela invocada não confere ao INPI a competência para se pronunciar sobre a natureza comercial de determinado contrato a ele submetido para registro ou averbação, nem muito menos definir se se classifica ou não como royalty a espécie de remuneração paga ao detentor do direito ou bem cuja negociação se faz por meio do contrato. De acordo com o artigo 211 da Lei nº 9.279, de 1996, e com o artigo 11 da Lei nº 9.609, de 1998, o INPI, para o fim de acatar o registro de determinado contrato, apenas deverá verificar se implicam transferência de tecnologia, sem inquirir sob outros aspectos do negócio.

Mais importante ainda é que comprovam a falha da sua argumentação os documentos juntados pela própria impugnante a folhas 3.071 a 3.157, nos quais se acham as diversas manifestações do INPI acerca dos pedidos de registro ou averbação de contratos efetuados pela autuada. Em nenhum deles o órgão fundamenta a decisão de recusa na pretensa natureza do contrato, nem tampouco afirma que não se enquadram como royalties os desembolsos efetuados pela autuada em decorrência deles.

Não por acaso, atendo-se aos limites legais de sua competência, o INPI tão-somente enuncia que os contratos não são passíveis de registro nem averbação no órgão por não caracterizarem transferência de tecnologia prevista na legislação específica.

Evidentemente, para definir se os desembolsos efetuados em virtude de quaisquer contratos ou transações se enquadram ou não como royalties não há mister de pronunciamento de nenhum órgão, muito menos do INPI, pois não há norma legal que o exija. Em verdade, conforme já demonstrado exaustivamente em parágrafos anteriores deste voto, especialmente na parte dele em que se cita a decisão da CSRF ao julgar recurso da autuada acerca da matéria, o próprio legislador, por meio do artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, encarregou-se de conceituar royalties para fins tributários.

Em conseqüência, basta à autoridade administrativa, para exigir o cumprimento do tratamento tributário prescrito para essa modalidade de remuneração, verificar e comprovar que as circunstâncias factuais observadas se enquadram no conceito legal.

Tampouco procede a alegação de que a autoridade fiscal impôs à autuada situação esdrúxula, contraditória ou paradoxal.

Ocorre que, em princípio, de acordo com o artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, e artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 20, ambos da Lei nº 4.506, de 1964, são inteiramente indedutíveis as importâncias desembolsadas a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas quer como percentagens da receita ou do lucro, quando pagas ou creditadas 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; assim como os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Entretanto, essa vedação veio a ser revogada parcialmente pela Lei nº 8.383, de 1991,

pois seu artigo 50 permitiu a dedução das despesas em questão sob a condição de que sejam decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados ainda outros limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor.

A legislação concernente ao INPI, por sua vez, incumbiu ao órgão aceitar registro ou averbação de contratos que, no segundo a análise e parecer do mesmo órgão, impliquem transferência de tecnologia. No caso da autuada, ela não logrou provar que houve tal transferência, por isso o INPI não aceitou o registro. Isso a impediu de se beneficiar da regra do artigo 50 da Lei nº 8.383, de 1991.

Subseqüentemente, o Banco Central recusou o registro dos mesmos contratos, em decorrência de não terem sido averbados no INPI.

O equívoco do raciocínio da impugnante assenta-se na falsa correlação que procura implicitamente estabelecer entre pagamento de royalties e transferência de tecnologia. Na definição legal de royalties dada pelo artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1964, não se estabelece nenhum vínculo entre transferência de tecnologia e essa modalidade de rendimento. Logo, nada impede que determinado pagamento ou despesa seja classificado como royalty e, simultaneamente, não decorra de contrato ou negócio do qual resulte transferência de tecnologia.

A legislação exige o registro ou averbação dos contratos nos dois órgãos para que a autuada possa tirar proveito da exceção contida no artigo 50 da Lei nº 8.383, de 1990. Se por qualquer motivo, esse registro é recusado pelos órgãos competentes, não cabe à administração tributária rever ou não levar em consideração semelhante ato. Daí não se segue, porém, que a fiscalização esteja impedida de aplicar as normas legais tributárias que lhe são específicas e que digam respeito ao seu âmbito de atuação.

Advirta-se que o termo de verificação fiscal a fls. 2.860 a 2.897 trata não só da exigência de IRPJ e CSLL, como também de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre remessas ao exterior. Todavia, o lançamento de CIDE, conforme se acha claro e expresso no mesmo termo de verificação fiscal, é objeto de outro processo administrativo e tem fundamentação apartada. Quanto ao presente processo, o que está em litúgio é apenas o crédito tributário referente à CSLL e ao IRPJ. É verdade que, ao fundamentar a exigência de CIDE, a fiscalização afirma que os contratos da autuada de que resultaram as remessas tributáveis por essa exação, implicaram transferência de tecnologia nos termos definidos pela Lei nº 10.168, de 2000. Porém, no tocante ao IRPJ e a CSLL, a fundamentação dos respectivos lançamentos não faz menção a esse aspecto, de sorte que, mais uma vez, a questão não tem nenhuma pertinência para a presente discussão.

Em suma, não houve contradição ou imposição ilegal alguma por parte do fisco, mas tão somente o cumprimento estrito do disposto na legislação tributária.

Pela mesma razão, diferentemente do argumentado pela impugnante, é irrelevante que os contratos celebrados pela autuada envolvam licença de uso de marca e uso de tecnologia patenteada, ou distribuição de software. Em qualquer caso fica caracterizada a exploração de direitos autorais, que é o quanto basta para que os respectivos pagamentos sejam enquadrados como royalties.

Paralelamente à tese equivocada de que o artigo 353, inciso I, do RIR 1990, teria ilicitamente ampliado a abrangência do disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964 (arguição enfrentada e refutada exaustivamente no voto da CSRF transcrito acima e cujas razões de decidir são inteiramente adotadas neste voto), a impugnante sustenta que a aplicação da norma em questão também implicaria confisco, o que seria vedado pela Constituição Federal.

Acrescenta que a despesa seria dedutível nos termos do artigo 299 do mesmo RIR 1999, por ser necessária à atividade da empresa. Por fim, menciona relatório elaborado em conjunto pela RFB e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no qual a legislação específica sobre o assunto teria sido criticada.

Contudo, não subsiste nenhum desses argumentos complementares da impugnante.

O artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Assim, não cabe acatar a arguição de que a aplicação da norma do RIR 1999, plenamente em vigor na época dos fatos, implicaria violação da Constituição Federal.

No que se refere ao artigo 299 do RIR 1999, trata-se de norma genérica, que impõe um pré-requisito para que seja considerada dedutível toda e qualquer despesa ou custo. Contudo, não basta que se satisfaça o critério da necessidade para que determinado dispêndio faça jus à dedução.

Deverá ainda cumprir as demais normas legais que lhe são específicas. No caso das despesas com royalties, a legislação veda expressamente a dedução dos pagamentos efetuados pela autuada, em virtude de se destinarem a pessoa jurídica que detém o controle de seu capital.

De resto, o relatório feito em colaboração com a OCDE contém apenas recomendações de eventuais e futuras mudanças na legislação. Desnecessário dizer que não se sobrepõe a nenhuma norma plenamente em vigor na época dos fatos ora em discussão.

A impugnante argumenta ainda que o disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2 da Lei nº 4.506, de 1964, e no artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR 1999, não se aplicaria aos rendimentos pagos em decorrência do contrato de licença e uso de distribuição software assinado entre a autuada e a SAP SE, porque as normas em questão, no seu entender, fazem referência a royalties pagos em virtude de hipóteses diferentes do negócio firmado pela autuada. Segundo a impugnante, o contrato firmado pela autuada, por ser de licença de uso e comercialização de software, não se enquadraria em nenhum das normas mencionadas, uma vez que estas cuidam apenas das seguintes hipóteses: patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação; e marcas de indústria ou de comércio. Em favor do seu argumento, a impugnante cita ainda a definição de invenção patenteável dada pelo artigo 10 e seus incisos, da Lei nº 9.279, de 1996, o qual exclui expressamente da categoria em causa os programas de computador em si.

Contudo, o argumento da impugnante é infundado.

Em primeiro lugar, porque não se pode restringir o conceito de uma lei anterior com base numa definição dada por lei posterior em contexto histórico significativamente transformado.

Programas de computador não constituíam preocupação relevante para o legislador de 1964, visto que apenas depois de mais de vinte anos de inovações tecnológicas é que se tornaram importantes nas relações comerciais. Mais importante ainda é que o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, não se limita às hipóteses de patentes de invenção, mas sim alcança também processos e fórmulas de fabricação, além de marcas de indústria ou de comércio.

Quanto às marcas, a impugnante alega que a cláusula 5 do contrato firmado com a SAP SE demonstraria, de maneira cristalina, que os pagamentos realizados pela autuada decorrem tão somente do licenciamento de software; jamais da licença de marca – cuja utilização foi cedida pela SAP SE a título não-oneroso.

Entretanto, na leitura do contrato, cuja cópia foi juntada a folhas 3014 e seguintes pela própria impugnante, não se encontra nenhuma disposição expressa acerca da cessão gratuita do uso da marca. De qualquer forma, ainda que houvesse tal cessão, ela não seria verossímil nem poderia ser oposta ao fisco, visto que não condiz com a realidade da situação. A marca SAP constitui um dos maiores ativos da empresa alemã, haja vista o prestígio de que goza no ramo específico da indústria de software em que atua. Não seria crível que pudesse ceder sem ônus a exploração de tamanho bem intangível e constitui uma obviedade que no preço cobrado pelos direitos de distribuição e licenciamento de seus produtos e serviços está embutido parcela correspondente à marca por eles ostentada, ainda que essa parcela do preço esteja oculta ou não seja expressamente declarada.

De qualquer forma, ainda que, apenas para argumentar, se admitisse que não se aplica à atuada o disposto no artigo 71, parágrafo único, alínea “c”, item 2 da Lei nº 4.506, de 1964, e no artigo 353, inciso III, alínea “b”, do RIR 1999, estas não foram as únicas normas legais invocadas pela fiscalização para fundamentar a exigência fiscal e para a glosa da despesa com os pagamentos feitos em virtude do contrato de licença de uso e distribuição de software. No termo de verificação fiscal afirma-se que a operação enquadra-se em duas hipóteses de indedutibilidade de despesas, ambas previstas no parágrafo único, do artigo 71 da Lei nº 4506, de 1964, a saber: a hipótese do inciso “d”, pois os pagamentos referem-se a royalties pagos a sócio; e a hipótese da alínea 2 do inciso “e”, pois também se referem a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software e pelo uso da marca SAP, pagos à pessoa com domicílio no exterior, que mantém o controle do capital com direito a voto. Logo, mesmo que a segunda hipótese fosse considerada inválida, ainda restaria incólume a primeira, já que é fora de dúvida que a beneficiária dos pagamentos é, efetivamente, sócia da atuada. E para a manutenção da exigência fiscal respectiva basta que subsista, independentemente, qualquer uma das duas hipóteses apontadas pela fiscalização.

Ainda no tocante à primeira das glosas, a impugnante argui que seriam indevidas as exigências fiscais sobre a parcela de R\$ 28.925.750,25, os quais se refeririam a pagamentos efetuados não em favor da SAP SE, mas da empresa BOSL (Business Objects Software Limited). Segundo a argumentação da impugnante, a esses pagamentos não se aplica o disposto no artigo 353, inciso I e inciso III, alínea “b”, do RIR/99, porque a BOSL, apesar de pertencer ao mesmo grupo do qual faz parte a atuada, nunca dela foi sócia e não detém uma única quota sequer do seu capital social e, portanto, jamais poderia ter controle direto ou indireto do seu capital com direito à voto. Em favor de sua tese, a impugnante invoca precedente atribuído ao Carf e a Solução de Consulta Cosit nº 182, de 2019.

Todavia, a arguição da impugnante não pode ser acatada por falta de comprovação de suas premissas factuais.

Ocorre que como prova de suas alegações a impugnante trouxe aos autos apenas os documentos juntados a folhas 3.158 a 3.199, os quais consistem em cópia da tradução juramentada de contratos de licenciamento e distribuição de software, e de prestação de serviços, firmados entre a atuada e a BOSL, mas não de que de fato o valor em questão foi pago em benefício exclusivo dessa empresa e em decorrência desses contratos.

Por outro lado, conforme consta do termo de verificação fiscal, e comprovado pela anexação aos autos de cópia da escrituração contábil fiscal digital (ECF) como arquivo não paginável por meio do termo a folhas 2.898, os valores que compuseram o montante glosado pelo fisco foram extraídos da própria escrituração apresentada à atuada. Estes valores se acham discriminados na tabela 3 constante a folha 2.890, que é parte integrante do termo de verificação fiscal. A impugnante, por sua vez, não só não contesta os dados dessa tabela, como a ela mesma faz referência em sua impugnação ao argüir a glosa indevida ora em discussão.

Pois bem, no mesmo termo de verificação fiscal se informa que as contas contábeis listadas na tabela 3 têm contrapartidas na conta contábil “2.1.01.02.01.164000 - Afiliadas e Controladas - Pagamentos”, com a descrição “valor referente licenças SAP SE”. Portanto, de acordo com a própria escrituração da autuada, todos os valores enumerados na tabela 3 mencionada, inclusive o montante contestado pela autuada, referem-se às licenças da SAP SE.

Uma vez que a impugnante não demonstra e nem sequer alega que tenha havido algum erro de escrituração, nem apresenta justificativa para o histórico das contas referidas pela fiscalização, não se pode acatar sua arguição de que teria havido inclusão indevida de qualquer valor na primeira das glosas efetuadas pela fiscalização.

Por conseguinte, concluída a apreciação de todas as questões e arguições suscitadas pela defesa quanto à matéria em discussão nesta subseção, cumpre rejeitá-las e manter integralmente as respectivas exigências fiscais.

Contestação da segunda glosa

Quanto a essa segunda glosa, a impugnante inicialmente argui que houve erro na quantificação do montante de despesas de serviços glosados. Segundo sua argumentação, toda a motivação do lançamento fiscal está relacionada a pagamentos pela autuada a empresas sediadas no exterior de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, conforme ficaria claro da leitura do termo de verificação fiscal e da capitulação legal da infração, a saber, o artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e o artigo 52 da Lei nº 4.506, de 1964 (ambos regulamentados pelo artigo 354 do RIR 1999). Porém, queixa-se a impugnante, no montante glosado foram incluídos R\$ 14.817.937,79 que teriam sido pagos à empresa Quadrem Brazil Ltda que, embora seja integrante do grupo SAP, é uma empresa domiciliada no Rio de Janeiro, e inscrita no CNPJ sob o nº 04.178.880/0001-41. No intuito de comprovar suas alegações, a impugnante juntou aos autos o anexo A, que contém relatório gerencial da autuada com o detalhamento das respectivas contas contábeis, sob a forma de planilha (apresentada como arquivo não paginável); bem como as faturas comerciais correspondentes aos serviços cujos montantes estão refletidos nas referidas contas contábeis e as notas fiscais emitidas pela Quadrem Brazil Ltda. Segundo o raciocínio da impugnante, considerando que esses R\$ 14.817.937,79 se referem inequivocamente a pagamentos de serviços feitos a empresas nacionais, não há falar em glosá-las com fundamento no artigo 12 da Lei nº 4.131/1962 e no artigo 52 da Lei nº 4.506/1964, por absoluta falta de tipicidade.

Contudo, a postulação da impugnante não pode ser acatada.

Diferentemente do que alega, embora as glosas em sua grande maioria atinjam pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no exterior, a auditoria fiscal não se restringia a elas, visto que no termo de verificação fiscal faz-se referência aos pagamentos pelos serviços técnicos prestados por empresas domiciliadas no exterior, subsidiárias e empresas pertencentes ao grupo econômico do qual faz parte o sujeito passivo. Ou seja, deve se entender que a ação fiscal abrangiu todos os pagamentos pela prestação de serviços técnicos cujos beneficiários são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico de que faz parte a autuada, e não apenas aqueles domiciliados no exterior.

O termo de verificação fiscal contém também uma tabela, de nº 4, na qual se enumeram todos os pagamentos em causa, e nele se esclarece que todas as contas contábeis listadas na tabela 4 têm contrapartidas na conta contábil, “2.1.01.02.01.164000 - Afiliadas e Controladas – Pagamentos”.

Veja-se que o título dessa conta não faz distinção entre controladas e filiadas domiciliadas no exterior e as domiciliadas no Brasil.

Mais importante ainda é que a fiscalização, ao dar a motivação jurídica do lançamento, mencionou dois fundamentos legais distintos e independentes entre si: o artigo 12, parágrafo 3º, da Lei nº 4.131, de 1962; e o artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964. Confira-se a redação das normas citadas:

(...)

Veja-se que das duas normas citadas pela fiscalização e reproduzidas acima, apenas a segunda limita o âmbito de sua incidência aos pagamentos efetuados a pessoas naturais ou jurídicas domiciliadas no exterior. O artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.172, por sua vez, não restringe o seu alcance em função do domicílio do beneficiário, o que significa que se aplica a todos indistintamente que se enquadrarem na sua hipótese, independentemente de onde seja o seu país de residência para fins tributários.

Mesmo que se entenda que as normas em questão se aplicam exclusivamente a pagamentos destinados a beneficiário estrangeiro, nem assim caberia acatar a argüição da impugnante, pois ela não trouxe aos autos comprovação de quais serviços foram efetivamente prestados, nem se satisfazem os demais requisitos e condições impostas pela legislação para a sua dedução, nos artigos 354 e 355 do RIR 1999, também mencionados pela autoridade lançadora no termo de verificação fiscal.

A simples apresentação das notas fiscais, cujas cópias se acham a folhas 3.626 a 3.639, não é o bastante, visto que nelas os serviços são descritos de maneira vaga e imprecisa, apenas com os dizeres “serviços de consultoria”, e não são acompanhados de nenhuma prova efetiva de sua prestação e de sua natureza. A impugnante fez juntar a folhas 3.353 a 3.626 uma série de outros papéis que parecem se referir a Quadrem Brazil Ltda. Todavia, esses papéis não podem ser considerados como prova válida, visto que, lavrados em língua estrangeira, não foram vertidos para o vernáculo por tradutor juramentado, o que contraria o disposto no artigo 13 da Constituição Federal de 1988, no artigo 224 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), e no artigo 192, parágrafo único, da Lei nº 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil). Ainda que não façam referência expressa ao processo administrativo fiscal da União, tais normas se lhe aplicam subsidiariamente e também por analogia, conforme autoriza o artigo 108 do Código Tributário Nacional.

Em consequência, cumpre rejeitar a argüição da impugnante segundo a qual os pagamentos que tiveram como beneficiária a empresa Quadrem Brazil Ltda teriam sido erroneamente incluídos no levantamento fiscal.

Quanto aos demais valores glosados e também o mencionado nos parágrafos precedentes, a impugnante argumenta que as exigências fiscais são indevidas. No seu entender, as normas citadas pela fiscalização como fundamento legal do lançamento somente se aplicam às espécies de serviços que impliquem efetiva transferência de tecnologia e que sejam prestados mediante contrato passível de averbação e registro no INPI e no Banco Central do Brasil. No intuito de comprovar suas alegações, a impugnante junta a folhas 3.072 e seguintes cópia de alguns dos contratos referidos, com tradução juramentada, e das deliberações do INPI e do Banco Central pelas quais foram recusados a averbação e registro desses contratos sob a justificativa de que não implicam transferência de tecnologia.

Todavia, a argumentação da impugnante não procede.

Em primeiro lugar, não tem nenhum amparo legal a tese de que as restrições do artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e do artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964, somente se aplicariam aos serviços que implicassem transferência de tecnologia. Não há no texto legal citado dizeres ou expressões que autorizem tal interpretação. O teor das normas, já transcrito em parágrafos anteriores, é abrangente o bastante para alcançar a mais ampla gama de serviços cuja natureza seja a assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, sem exigir necessariamente que se

faça transferência de tecnologia. Ora, contraria o senso comum a idéia de que qualquer serviço que tenha a natureza de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante requeira a transferência de tecnologia para se caracterizar como tal. Basta citar o exemplo de alguém que contrata um especialista para consertar defeitos em equipamento avançado ou que treine os funcionários para o operar. Em quaisquer dos casos haverá prestação de serviços de assistência técnica, mas não haverá transferência de tecnologia, pois não há necessidade de o prestador ceder ao contratante os métodos que ele domina para prestar tais serviços, de tal sorte que seus préstimos se tornem dispensáveis no futuro, ou que o próprio contratante possa assumir o seu papel perante outros clientes.

Aliás, a demonstração clara de que a menção legal a assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante é genérica e não está vinculada necessariamente à transferência de tecnologia pode ser extraída da própria legislação. O § 2º do mesmo artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, estabelece, textualmente:

(...)

De acordo com a norma acima destacada, em se tratando de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, a dedução fica condicionada à comprovação da efetiva prestação dos serviços. Além disso, no caso de despesas decorrentes do contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, exige-se também o registro do respectivo contrato de cessão ou licença, nos termos do Código de Propriedade Industrial (matéria atualmente regulada pela Lei nº 9.279, de 1996). Portanto, o registro ou averbação do contrato é requisito apenas no caso de despesas com o pagamento pela cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção.

Semelhantemente, ao tratar do assunto, o RIR 1999, vigente na época dos fatos, dispõe textualmente:

(...)

Veja-se que, mais uma vez, conforme a norma destacada em negrito acima, para se permitir a dedução da respectiva despesa somente se exige o registro ou averbação do contrato no INPI no caso de importâncias pagas ou creditadas a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, projetos ou serviços técnicos especializados). Embora a norma mencione assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados, o faz num contexto que deixa claro que a averbação se faz necessária somente se tais serviços envolverem a transferência de tecnologia.

Logo, a transferência de tecnologia não constitui requisito indispensável para fins de impor as restrições da dedução de despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante a que se referem o artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e o artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964. Somente nos casos em que tal transferência de fato ocorra, ou ainda nos casos que envolvam exploração ou cessão de patentes, ou uso ou cessão de marcas, a legislação exige adicionalmente o registro ou averbação do respectivo contrato no órgão competente.

De resto, o exame dos contratos com os prestadores estrangeiros mencionados pela impugnante, uma cópia dos quais ela juntou a folhas 3.072 a 3.148 dos autos, revela que os serviços neles descritos podem ser enquadrados, sem nenhuma dificuldade, em qualquer uma das modalidades mencionadas pelo artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e pelo artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964. Ainda que se tratasse de serviços puros, nos dizeres da impugnante, isto é, sem transferência de tecnologia, poderiam, sim, caracterizar assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. O primeiro deles, firmado com a SAP Aktiengesellschaft Systems

Applications and Products, faz referência expressa a serviços de software, o que dispensa maiores comentários. Os seguintes, curiosamente, adotam um modelo único ou padrão e todos descrevem uma gama ampla e diversificada de serviços, tais como: serviços de RH, suporte operacional e de gestão, serviços de consultoria (incluindo, entre outros, suporte de implementação referente à instalação e à configuração de software da SAP, suporte ao consumidor para planejamento de projetos), serviços de marketing, serviços de suporte relacionados ao produto, serviços que suportem o desenvolvimento de uma versão do produto (incluindo tradução para o idioma local, aperfeiçoamentos e extensões para atender as exigências especiais do mercado), todas as atividades de pesquisa e desenvolvimento na área dos produtos que tenham relação com a realização de determinado desenvolvimento e que sejam necessárias para tanto, treinamento (incluindo sobre atividades de comercialização e venda), atividades de pré-venda, além de outros serviços a serem definidos pelas partes conforme cada caso.

Com uma descrição tão abrangente dos serviços a serem prestados, não se pode excluir nenhuma possibilidade. Caberia à impugnante, caso dispusesse de provas e se fosse realmente o caso, comprovar que os serviços efetivamente prestados não se enquadram nas hipóteses legais. Entretanto, os termos dos contratos, nas partes em que especificam aqueles serviços que a contratante se obrigou a prestar, permitem concluir categoricamente que estão abrangidos pelas hipóteses legais ora em discussão.

Pelas mesmas razões expostas acima, é infundado o argumento da impugnante segundo o qual a simples rejeição de averbação dos contratos pelo INPI tornaria legítima a dedução das respectivas despesas com base no artigo 299 do RIR 1999. A negação do registro significa apenas que aquele órgão entendeu que não se acha comprovada a transferência de tecnologia, mas daí não se segue que a natureza dos serviços contratados não se enquadra em nenhuma das categorias a que se refere a vedação imposta pelas Leis nº 4.131, de 1962, e 4.506, de 1964, conforme já explanado anteriormente.

O próprio INPI reconhece que nem todos os serviços de assistência técnica ou científica importam em transferência de tecnologia, de modo que não seriam averbáveis perante a autarquia, muito embora não alterem sua natureza. Tanto é assim que editou a Resolução INPI nº 156, de 2015, na qual enumera serviços de assistência técnica e científica que não são passíveis de registro, não por não se enquadrarem com tal, mas sim porque não implicam transferência de tecnologia. Confira-se:

(...)

A recusa do Banco Central em registrar os mesmos contratos, por entender que deveriam ser precedidos de averbação no INPI, tampouco altera a conclusão a que se chegou nos parágrafos anteriores, pois a ela se aplica o mesmo entendimento adotado quanto à recusa de averbação pelo INPI.

Por fim, a impugnante sustenta que o disposto no § 3º do artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962, e no § 1º do artigo 354 do RIR 1999 (segundo os quais as despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhante 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), somente se aplicaria aos serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, mas que isso não ocorre no caso da autuada, pois os serviços efetivamente prestados não teriam implicado transferência de tecnologia.

Todavia, aqui impugnante volta a incorrer no mesmo equívoco já demonstrado quando foram analisados seus argumentos anteriores. Diferentemente do que ela presume, o enquadramento dos serviços na categoria de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, para o fim de serem aplicadas as normas em questão

sobre as despesas respectivas, não requer que a operação, negócio ou contrato envolva a transferência de tecnologia.

Por conseguinte, concluída a apreciação de todas as questões e arguições suscitadas pela defesa quanto à matéria objeto desta subseção, cumpre rejeitá-las e manter integralmente as respectivas exigências fiscais.

Contestação da exigência da CSLL

Invocando o disposto no Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, bem como na orientação da Solução de Consulta Cosit nº 310, de 2017, a impugnante argui que não se aplicam à CSLL as restrições à dedução de despesas com o pagamento de royalties e de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, previstas nos artigos 52 e 71, parágrafo único, alínea “d”, e alínea “e”, item 2, todos da Lei nº 4.506/1964, e no artigo 12 da Lei nº 4.131/1962 (regulamentados pelos artigos 353 e 354 do RIR/99, em vigor à época dos fatos geradores). Por isso, postula o cancelamento do auto de infração de CSLL na íntegra.

A impugnante tem razão.

A Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, ao dispor sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL, deixa claro, quanto aos assuntos nela tratados, quais as normas da legislação tributária se aplica a ambas as exações, ou quais se aplica somente a uma delas. É com esse propósito que nela se distingue a base de cálculo do IRPJ daquela da CSLL. No caso do IRPJ, conforme o caso, essa base de cálculo será mencionada como lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado; no caso da CSLL, a expressão correlata é o resultado ajustado. Assim, quando um tratamento prescrito para o IRPJ também se aplica à CSLL, as disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, expressam-no claramente fazendo remissão ao resultado ajustado.

Pois bem, o ato normativo em causa, no tocante aos dispêndios a títulos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, dispõe textualmente:

(...)

Veja-se que as normas supra, ao tratarem das restrições e limites para a dedução das despesas em questão mencionam apenas o lucro real, mas não o resultado ajustado. Note-se também que, em essência, as normas reproduzem o conteúdo dos artigos 353 a 355 do RIR 1999, assim como das leis em sentido estrito que lhes servem de lastro.

Quanto ao resultado ajustado, apenas faz-se referência no parágrafo único do artigo 85, para dispor que, na sua apuração, deve ser observado o disposto no art. 69 da mesma Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. O artigo referido, por sua vez, estabelece que serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa. Daí se segue que, quanto à base de cálculo da CSLL, os requisitos de dedutibilidade restringem-se às regras gerais que dizem respeito à necessidade e utilidade dos gastos.

Confirmando expressamente essa interpretação acha-se o anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017. Esse anexo consiste numa tabela que enumera as adições que se devem fazer ao lucro líquido. É composto de uma linha para cada tipo de ajuste e cinco colunas. Numa dessas colunas responde-se com um “sim” ou “não” à pergunta sobre se determinado adição se aplica à CSLL, e noutra, se se aplica ao IRPJ. Confirmam-se as respostas no tocante à matéria ora em discussão:

(...)

O anexo I foi posteriormente substituído pela Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019, mas não houve modificação para a resposta ora invocada; ela apenas mudou de lugar na tabela e passou a figurar na linha 186, em vez de na 99.

Observa-se, pois, que, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, as regras invocadas pela fiscalização para efetuar as glosas das despesas do segundo grupo não se aplicam à CSLL. Quanto a esta, cabe apenas exigir que cumpram o requisito da necessidade. Uma vez que a fiscalização não imputa serem desnecessárias tais despesas, o lançamento de ofício perde o seu fundamento.

Embora a Instrução Normativa RFB nº 1.700 tenha sido publicada em 16/03/2017, é certo que se aplica aos fatos geradores ora em discussão, os quais ocorreram no ano-calendário de 2016.

Em primeiro lugar, porque a Instrução Normativa se destina a disciplinar normas legais que já estavam em vigor na época dos fatos geradores do lançamento, as quais indica expressamente no item 99 do anexo I, acima reproduzido. Nos termos do artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN), somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. Daí se segue que a Instrução Normativa, nesse caso, apenas interpretou norma legal já existente e em vigor na legislação tributária.

Mais importante ainda é que o efeito retroativo da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, é expressamente corroborado pela Solução de Consulta Cosit nº 310 de 14 de junho de 2017 que se debruçou sobre a mesma questão de que ora se trata, além de fazer referência textual ao mesmo ato normativo. Confira-se (sem grifos no original):

(...)

Note-se que a Solução de Consulta Cosit é vinculante no âmbito da RFB, conforme determina o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Recorde-se que, quanto à primeira glosa, o lançamento não abrange a CSLL, conforme expressamente ressalva o termo de verificação, invocando a Súmula Carf nº 117, segundo a qual a indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. Essa súmula é vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019.

Uma vez, portanto, que o entendimento oficial da RFB é de que não cabe a glosa dos pagamentos por serviços com base na motivação dada pela autoridade lançadora, essa exigência fiscal não subsiste.

Em consequência, cumpre julgar procedente a arguição da impugnante e exonerar o sujeito passivo do crédito tributário correspondente ao lançamento de CSLL.

Contestação da multa isolada pelo recolhimento insuficiente das antecipações

A impugnante, invoca a Súmula Carf 105, doutrina e outros precedentes, para contestar a multa isolada pelo recolhimento a menor das antecipações, alegando que ela somente pode ser exigida, em princípio, quando não existe valor de principal a ser exigido. No seu entender, a multa deve ser exigida somente uma única vez, e sobre um único fato punível, caso contrário, as multas incidem duplamente sobre um mesmo fato, que foi exatamente o que ocorreu nos autos e que contraria o próprio texto da Lei nº 9.430/96. Assevera ainda que a multa de 50% só pode ser aplicada enquanto não encerrado o período de apuração do tributo, uma vez que a multa decorre justamente pelo fato de o contribuinte deixar de efetuar o recolhimento mensal por estimativa como antecipação.

Não se sustenta, porém, a tese da impugnante.

A Lei nº 9.430, de 1996, com a redação já vigente na época dos fatos, dispõe que (sem grifos no original):

(...)

À luz das normas legais supra, sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidas por estimativa, o contribuinte faltoso estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal.

Uma vez que a legislação tributária permite que o montante devido por estimativa seja calculado com base em balancete de suspensão ou redução, desde que o contribuinte exerça essa faculdade, numa única ocasião a base de cálculo da multa e a do encerramento do período de apuração serão idênticas, isto é, em dezembro de cada ano, quando deverá haver coincidência entre o resultado apurado no balancete e o das demonstrações financeiras do encerramento do ano-calendário. Nos outros meses, não há coincidência de base de cálculo, pois somente no final do ano é que se poderá precisar se o contribuinte teve resultado positivo ou negativo e em que montante.

De qualquer forma, o texto legal não condiciona a imposição da multa isolada a que não haja coincidência de base de cálculo, nem exclui esta na hipótese de haver lançamento de ofício que exija tributo em virtude da recomposição pela fiscalização da base de cálculo anual. A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar.

Para a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, essa conclusão não consiste em mera interpretação, mas tem o caráter de norma vinculante, em virtude de a Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, dispor textualmente que:

(...)

A Instrução Normativa RFB nº 1.515, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, mas a força normativa do seu artigo 17 subsiste intacta, visto que este mesmo ato que a revogou contém norma de idêntico teor. Confira-se:

(...)

Em suma, embora possa eventualmente ocorrer coincidência de base de cálculo, a hipótese de incidência de cada uma das multas é distinta. A da multa isolada é a falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido por estimativa; a da multa proporcional é o lançamento de ofício do tributo efetivamente devido em face do resultado anual. Se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, não há cabe falar em duplicidade de punição nem em bis in idem. É por isso também que, havendo simultaneamente falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações por estimativa e do saldo devedor apurado no ajuste anual, deverá haver incidência das duas multas.

Por isso também é indiferente que a infração seja constatada pela fiscalização durante o ano-calendário ou após o seu encerramento.

Se a lei não permitisse impor a multa isolada concomitantemente com a exigência do principal mais a multa proporcional, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada ou não seria cumprida. A norma legal que determina a antecipação

mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Mesmo que se entenda que cabe a multa durante o curso do ano-calendário, ainda assim muitos contribuintes prefeririam correr o risco, visto que, com a fiscalização quase sempre sobrecarregada em investigar fatos geradores passados e sujeitos à decadência, o risco de ser autuada antes do encerramento do período de apuração é razoavelmente baixo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Quanto à Súmula Carf nº 105, invocada pela impugnante, cumpre ressaltar que a ela não foi conferida força vinculante por ato do Ministro da Fazenda nem do atual Ministro da Economia, o que seria indispensável para que sua aplicação se tornasse obrigatória no âmbito de toda a administração tributária federal.

De qualquer forma, em que pese à opinião contrária da impugnante, a Câmara Superior de Recursos do mesmo Carf tem decidido, sim, em julgamentos recentes, que ela não se aplica após a modificação do texto original da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007. Confira-se:

(...)

Consequentemente, cumpre rejeitar as arguições da impugnante discutidas nesta subseção do voto e manter integralmente as exigências fiscais respectivas.

Multa supostamente confiscatória e juros moratórios com base na taxa Selic

No concernente a esses assuntos, a impugnante não contesta os fatos narrados pelo autuante, nem argúi erro nos cálculos dos montantes lançados. Suas objeções resumem-se aos aspectos jurídicos, mas ainda assim não aponta nenhum erro de aplicação da legislação tributária pelo autuante no que diz respeito quer seja à interpretação, quer seja ao enquadramento legal. Em verdade, sua argumentação constrói-se atacando a própria legislação tributária que serve de fundamento jurídico para o lançamento. Sustenta, em resumo, que são contrárias à Constituição Federal e a precedentes judiciais as disposições legais que estabelecem a multa de 75% para os lançamentos de ofício e o emprego da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora.

Contudo, as arguições da impugnante não vingam nesta instância de julgamento e constituem questões que deveriam ser enfrentadas pelo legislador ordinário, e não pelos agentes do fisco.

O artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, estipula expressamente a taxa Selic como parâmetro para fixação dos juros de moratórios. O percentual de 75% da multa pelo lançamento de ofício é o cominado taxativamente pelo artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996. Essas normas, vigentes na época dos fatos geradores abrangidos pelo lançamento, aplicou-as estritamente o autuante.

Logo, acatar a impugnação apresentada implicaria negar aplicação à legislação vigente. Não obstante, à autoridade administrativa é vedado negar aplicação a qualquer norma em vigor, a pretexto de que seria incompatível com outras normas de escalão superior. Tal faculdade confere-se apenas aos órgãos do Poder Judiciário.

Ressalve-se que a impugnante não alega nem demonstra que a autuada seja parte de alguma ação em que tenha sido proferida decisão judicial com a força de lhe eximir de cumprir as leis tributárias cuja validade contesta. Nem se tem notícia, tampouco, de que o Supremo Tribunal Federal, apreciando tais questões, tenha proferido decisão com eficácia erga omnes (em ação direta, e não apreciando recurso extraordinário) que determine a exclusão das normas em causa do ordenamento jurídico.

A propósito de estar a autoridade administrativa impedida de deixar de aplicar a lei a pretexto de que esta seria inconstitucional ou ilegal, vale a pena lembrar a Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ. Seu artigo 17 estabelece que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim os demais atos vinculantes, além de cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido. Por sua vez, a disposição referida da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os devedores do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Consequentemente, não cabe fazer nenhum ajuste nos valores exigidos de multa de ofício e juros moratórios.

Arguição de que é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

É infundada a afirmação da impugnante segundo a qual não existe amparo legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício paga após o prazo concedido ao sujeito passivo para o pagamento do auto de infração.

A respeito do assunto, o RIR 1999, então vigente, dispõe:

(...)

De acordo com o texto normativo supra, todos os créditos tributários da União não pagos na data do vencimento estão sujeitos ao acréscimo de juros de mora. Não existe ressalva na cabeça do artigo, de modo que, independentemente de sua natureza, todos os créditos tributários estão alcançados pela norma. A única exceção expressa encontra-se no § 2º do artigo, mas diz respeito unicamente à multa de mora. Essa exceção, convém notar, tem por fundamento legal o artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, o qual determina (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.331, de 1987):

(...)

Ainda que o cálculo dos juros de mora tenha sido alterado inúmeras vezes ao longo dos tempos, a sua incidência sempre permaneceu genérica nos termos do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 1987, supra, com a respectiva ressalva do seu parágrafo único. A norma atualmente em vigor que regula a cobrança e o cálculo dos juros de mora é o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996. Seu texto igualmente determina a incidência genérica sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Confira-se:

(...)

Os defensores da tese da inaplicabilidade de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que remitia a débitos de qualquer natureza (Decreto-lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Desse modo, a multa de ofício não sofreria a incidência de juros de mora, uma vez que decorreria do descumprimento de dever legal de declarar ou pagar o tributo ou a contribuição.

Entretanto, a interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não permite afastar a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa. Ao contrário, uma interpretação efetivamente literal conduz à conclusão de que deve haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. É que uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, posto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. O dicionário Aurélio traz a seguinte definição para o verbete “decorrente”:

(...)

Dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora. Não se pode suprimir a expressão “decorrente de”, constante do texto real e em vigor, sob pena de desvirtuar o sentido da norma.

Neste ponto, duas conclusões já se apresentam. A primeira delas é que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que restrinja a incidência de juros de mora ao valor de tributos e contribuições. Entender dessa forma significaria suprimir indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”. Portanto, literal por literal, há de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício.

A segunda conclusão diz respeito à necessidade de lembrar as finalidades da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. As multas possuem duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico; e uma finalidade educativa, uma vez que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir a conduta juridicamente indesejada.

Por sua vez, o ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma sanção pecuniária. Assim, por meio de um gravame no patrimônio do contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais contribuintes, são alcançados os objetivos punitivos e educativos da multa tributária.

Ao interpretar normas que prevêm a aplicação de multas, cumpre considerar as mencionadas finalidades da multa. Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício. Ora, basta considerar a seguinte situação: determinado processo administrativo tributário se desenvolve e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, sendo otimista, admita-se que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos. Nesse caso, a multa de ofício lançada não teria nenhum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação. Assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas práticas tributárias, bem como nos cofres públicos.

Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora. Assim, no momento em que for realizado o lançamento, a autoridade administrativa irá compor o valor do crédito tributário com o tributo e a multa de ofício correspondente. Por outro lado, a partir do lançamento, o crédito tributário deverá ser uniformemente corrigido, nos termos da legislação – não havendo possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total. Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto a multa de ofício não, fazendo ambas as verbas parte de um mesmo todo – o crédito tributário.

E se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária, não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

A esse respeito, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

(...)

Por sua vez, no âmbito do CARE, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. O teor da Súmula nº 108 do CARE, com a redação que recentemente lhe foi atribuída em sessão extraordinária realizada em 3 de setembro de 2018 corrobora os argumentos aqui expostos, visto que dispõe expressamente que a multa de ofício se sujeita a juros de mora, calculados com base na taxa Selic. Confira-se o seu texto:

(...)

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, amparado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Cumpre, por conseguinte, rejeitar a postulação da impugnante discutida nesta subseção.

Conclusão

Diante do exposto, voto por julgar parcialmente procedente a impugnação, para:

INDEFERIR o pedido de realização de diligência e de produção posterior de provas; MANTER integralmente o crédito tributário correspondente ao lançamento de IRPJ, inclusive as multas e os juros de mora; EXONERAR integralmente o sujeito passivo do crédito tributário correspondente ao lançamento de CSLL, inclusive as multas e os juros de mora.

Da análise dos fatos vê-se que a questão é eminentemente jurídica, e a recorrente permanece com alegações que demonstram sua insatisfação com a tese fiscal mas que não enfrentam concretamente o detalhado trabalho fiscal, bem como a análise perpassada pela DRJ que justificou as razões para não acolhimento dos documentos apresentados, deixando de dialogar adequadamente com a decisão recorrida.

Assim é que, com exceção dos temas relativos a (i) indedutibilidade em razão da hipótese do inciso "d" do artigo 71, da Lei 4506/1964 (pagamentos de royalties à sócio pessoa jurídica); (ii) indedutibilidade dos pagamentos em favor da BOSL (R\$ 28.925.750,25); (iii) indedutibilidade dos pagamentos feitos à empresa nacional Quadrem Brazil LTDA (R\$ 14.817.937,79), e; (iv) concomitância entre multa de mora e isolada, para os quais apesar da Recorrente nada inovar no debate, tenho posição firmada em seu favor, quando aos demais temas mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

No que se refere as razões preliminares, as mesmas não foram repetidas em sede recursal.

No mérito, quanto à primeira glosa, o Recorrente repete a argumentação de que os pagamentos seriam de remuneração de direito autoral e não de royalties.

Tal argumento foi devidamente rebatido pela DRJ e já foi objeto de apreciação em outros processos idênticos, inclusive pela CSRF através do Acórdão n. 9101-003.874.

A DRJ entendeu que as despesas relativas aos pagamentos de licença de uso e distribuição de software efetuados para a matriz não são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, conforme o art. 71 da Lei 4.506/1964, classificando-os no inciso “d” (pagamentos a sócios) e na alínea 2 do inciso “e”, relativos a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software pelo uso da marca SAP pagos a matriz estrangeira.

Vê-se, portanto, que dois foram os fundamentos que levaram à glosa das despesas. No que se refere ao primeiro argumento, em razão do pagamento a sócios pessoa jurídica, entendendo que assiste razão ao Recorrente.

Os royalties foram pagos à controladora da Interessada, sendo que a literalidade do disposto na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da lei nº 4.502, de 1964 dispõe que tais despesas seriam indedutíveis se pagos a sócios ou dirigentes de empresas, seus parentes ou dependentes.

Nesse ponto, necessário ressaltar que ao interpretar sobre quem poderia ser sócio, a Solução de Consulta Cosit nº182, de 31 de maio de 2019, vinculante, dispõe que é apenas quem detenha participação societária, excluindo o controlador indireto:

PAGAMENTO DE ROYALTIES. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. O fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Nesse particular, pertinente citar trechos da referida consulta que levaram à citada conclusão:

20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conceituou “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo “pessoas ligadas” do art. 529 do RIR/2013, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.

21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas.

Conclusão

22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.

Resta claro que a Administração tributária acatou a tese defendida pela recorrente e, certamente, hoje lançamento não seria realizado com base nos fundamentos esposados no TVF. O entendimento adotado na solução de consulta é alinhado ao que se verifica ordinariamente na legislação tributária, pois, já que quando se pretende estender o alcance de uma norma restritiva a pessoas vinculadas, isso é feito de forma expressa, evitando o emprego do vocábulo sócio, tal qual vemos como exemplo as regras de preço de transferência (art. 23 da Lei nº 9.430/1996).

Essa também é a interpretação adotada pelo CARF, a exemplo do Acórdão 1302-002.695 de 09/04/18, antes mesmo da referida Solução de Consulta:

DESPESAS DEDUTÍVEIS ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa. (Acórdão 1302-002.695, de 09/04/18)

Em precedente unânime e recente, já com fundamento na Solução de Consulta, novamente adotou-se a mesma interpretação:

ROYALTIES. PAGAMENTOS A SÓCIOS. INDEDUTIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A não dedutibilidade dos royalties pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita, não comportando ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômica ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento. (Acórdão 1301-004.374, de 11/02/2020)

Entretanto, no caso concreto, em que pese entenda que o primeiro obstáculo à dedutibilidade pudesse ser ultrapassado, a glosa se mantém em relação ao segundo impedimento, com o qual concordo, qual seja, do art. 71 da Lei 4.506/1964 na alínea 2 do inciso “e”, relativos

a royalties pelo uso de tecnologia patenteada em processo de fabricação e desenvolvimento de software pelo uso da marca SAP pagos a matriz estrangeira.

Esse dispositivo foi reproduzido pelo artigo 353 do RIR:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

(...)

2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

.....

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

(...)

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

No caso concreto, em que pese a irresignação da Recorrente, pra mim ficou muito claro que *remuneração* previstas nas cláusulas contratuais firmadas entre as partes enquadra-se no conceito de royalties, o qual inclui a licença para comercialização e distribuição de software.

Como muito bem destacado pela decisão recorrida:

Como destacado pelo autor, nas convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (Convenção Modelo OCDE artigo 12), aplicáveis no Brasil aos contratos internacionais por força do art. 98 do CTN e do art. 997 do RIR/99, os royalties são entendidos como remuneração de qualquer natureza pagos pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, de patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, bem como pelo uso ou concessão do uso e equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Assim, conclui-se que os contratos de aquisição de direitos relativos a softwares oriundos do exterior e com posterior comercialização no Brasil possuem a natureza de licenciamento de uso de direito autoral e a remuneração neles prevista é efetuada a título de royalties, nos termos da autuação fiscal, razão pela qual não há como acolher a pretensão da Recorrente quanto a este tópico.

Ainda, quanto aos argumentos que em certa maneira “delegariam” ao INPI a competência para as definições comerciais do negócio firmado entre as partes, muito bem asseverou a decisão recorrida:

Em primeiro lugar, porque a legislação por ela invocada não confere ao INPI a competência para se pronunciar sobre a natureza comercial de determinado contrato a ele submetido para registro ou averbação, nem muito menos definir se se classifica ou não como royalty a espécie de remuneração paga ao detentor do direito ou bem cuja negociação se faz por meio do contrato. De acordo com o artigo 211 da Lei nº 9.279, de 1996, e com o artigo 11 da Lei nº 9.609, de 1998, o INPI, para o fim de acatar o registro de determinado contrato, apenas deverá verificar se implicam transferência de tecnologia, sem inquirir sob outros aspectos do negócio.

Assim, também não assiste razão a Recorrente nesse ponto.

Entretanto, no que se refere à glosa da parcela de R\$ 28.925.750,25 de pagamentos feitos à BOSL, entendo assistir razão à Recorrente.

Alega a Recorrente que seriam indevidas as exigências fiscais sobre a parcela de R\$ 28.925.750,25, os quais se refeririam a pagamentos efetuados não em favor da SAP SE, mas da empresa BOSL (Business Objects Software Limited). Segundo a argumentação da Recorrente, a esses pagamentos não se aplica o disposto no artigo 353, inciso I e inciso III, alínea “b”, do RIR/99, porque a BOSL, apesar de pertencer ao mesmo grupo do qual faz parte a autuada, nunca dela foi sócia e não detém uma única quota sequer do seu capital social e, portanto, jamais poderia ter controle direto ou indireto do seu capital com direito à voto. Em favor de sua tese, a impugnante invoca precedente atribuído ao Carf e a Solução de Consulta Cosit nº 182, de 2019.

A DRJ ao afastar tal argumento o fez, ao meu ver, de forma equivocada. Basicamente, disse que o Recorrente não comprovou o quanto alegado, senão vejamos os argumentos:

Todavia, a argüição da impugnante não pode ser acatada por falta de comprovação de suas premissas factuais.

Ocorre que como prova de suas alegações a impugnante trouxe aos autos apenas os documentos juntados a folhas 3.158 a 3.199, os quais consistem em cópia da tradução juramentada de contratos de licenciamento e distribuição de software, e de prestação de serviços, firmados entre a autuada e a BOSL, mas não de que de fato o valor em questão foi pago em benefício exclusivo dessa empresa e em decorrência desses contratos.

Por outro lado, conforme consta do termo de verificação fiscal, e comprovado pela anexação aos autos de cópia da escrituração contábil fiscal digital (ECF) como arquivo não paginável por meio do termo a folhas 2.898, os valores que compuseram o montante glosado pelo fisco foram extraídos da própria escrituração apresentada à autuada. Estes valores se acham discriminados na tabela 3 constante a folha 2.890, que é parte integrante do termo de verificação fiscal. A impugnante, por sua vez, não só não

contesta os dados dessa tabela, como a ela mesma faz referência em sua impugnação ao argüir a glosa indevida ora em discussão.

Pois bem, no mesmo termo de verificação fiscal se informa que as contas contábeis listadas na tabela 3 têm contrapartidas na conta contábil “2.1.01.02.01.164000 - Afiliadas e Controladas - Pagamentos”, com a descrição “valor referente licenças SAP SE”. Portanto, de acordo com a própria escrituração da autuada, todos os valores enumerados na tabela 3 mencionada, inclusive o montante contestado pela autuada, referem-se às licenças da SAP SE.

Com a devida vênia, caberia a autoridade fiscal comprovar os pagamentos indedutíveis. O TVF firma seu convencimento em torno da relação comercial travada entre a Recorrente e a SAP SE.

Por sua vez, a partir do próprio contrato social da Recorrente é possível constatar que a BOSL não é sua sócia ou detém qualquer participação de capital. Além disso, trouxe pagamentos e contratos que atestam a relação comercial e que fundamentam o referido pagamento.

O fato de tal pagamento estar contabilizado em uma conta contábil com determinada nomenclatura não elide a obrigação de prova da autoridade fiscal e, mesmo assim, entendo que as provas trazidas pela Recorrente confirmam de forma cabal que tais valores não foram pagos a sócia ou controladora e, portanto, não estão sujeitos ao dispositivo legal que impedem a dedutibilidade.

Assim, oriento meu voto nesse ponto para dar parcial provimento ao Recurso para afastar a glosa da parcela de R\$ 28.925.750,25, efetuados em favor da empresa BOSL (Business Objects Software Limited).

No que se refere à segunda glosa, relativa as despesas realizadas a título de assistência técnica, entendo que assiste parcial razão à Recorrente apenas no que se refere ao pagamento realizado à empresa nacional Quadrem Brazil Ltda, que analisarei mais a frente.

No mais, entendo absolutamente acertada a decisão da DRJ e o que vejo é a Recorrente buscando forçar a adoção de uma interpretação absolutamente equivocada.

O art. 355 do RIR é claro ao permitir a dedução da respectiva despesa e somente se exige o registro ou averbação do contrato no INPI no caso de importâncias pagas ou creditadas a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, projetos ou serviços técnicos especializados). Embora a norma mencione assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados, o faz num contexto que deixa claro que a averbação se faz necessária somente se tais serviços envolverem a transferência de tecnologia.

A transferência de tecnologia não é requisito indispensável para fins de impor as restrições da dedução de despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou

semelhante a que se referem o artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e o artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964.

Os serviços prestados podem ser enquadrados, sem nenhuma dificuldade, em qualquer uma das modalidades mencionadas pelo artigo 12, § 3º, da Lei nº 4.131, de 1962, e pelo artigo 52, parágrafo único, alínea “b”, da Lei nº 4.506, de 1964.

Além disso, necessário ressaltar que mesmo que dedutíveis fossem, tais despesas só poderiam ser deduzidas nos cinco primeiros anos de atividade da empresa, conforme dispõe o §1º. do art. 354 do RIR, quando a Recorrente tinha quase 03 (três) décadas quando do referido aproveitamento.

Assim, por todas as razões da DRJ acrescidas das aqui expostas entendo que a decisão foi acertada no seu mérito.

Entretanto, como acima exposto, em relação aos pagamentos feitos à empresa nacional Quadrem Brazil Ltda no montante de R\$ 14.817.937,79, entendo que a glosa deverá ser excluída do lançamento.

Quanto a essa segunda glosa, a Recorrente inicialmente argui que houve erro na quantificação do montante de despesas de serviços glosados. Segundo sua argumentação, toda a motivação do lançamento fiscal está relacionada a pagamentos pela autuada a empresas sediadas no exterior de serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, conforme ficaria claro da leitura do termo de verificação fiscal e da capitulação legal da infração, a saber, o artigo 12 da Lei nº 4.131, de 1962; e o artigo 52 da Lei nº 4.506, de 1964 (ambos regulamentados pelo artigo 354 do RIR 1999).

Porém, queixa-se a Recorrente, no montante glosado foram incluídos R\$ 14.817.937,79 que teriam sido pagos à empresa Quadrem Brazil Ltda que, embora seja integrante do grupo SAP, é uma empresa domiciliada no Rio de Janeiro, e inscrita no CNPJ sob o nº 04.178.880/0001-41.

No intuito de comprovar suas alegações, a impugnante juntou aos autos o anexo A, que contém relatório gerencial da autuada com o detalhamento das respectivas contas contábeis, sob a forma de planilha (apresentada como arquivo não paginável); bem como as faturas comerciais correspondentes aos serviços cujos montantes estão refletidos nas referidas contas contábeis e as notas fiscais emitidas pela Quadrem Brazil Ltda. Segundo o raciocínio da Recorrente, considerando que esses R\$ 14.817.937,79 se referem inequivocamente a pagamentos de serviços feitos a empresas nacionais, não há falar em glosá-las com fundamento no artigo 12 da Lei nº 4.131/1962 e no artigo 52 da Lei nº 4.506/1964, por absoluta falta de tipicidade.

Com todo respeito à decisão da DRJ que entendeu não ser essa a base do TVF, mas sim a indedutibilidade em termos gerais, seja para pagamentos no exterior ou não, da leitura do TVF não tenho a mesma percepção. Esse foi o contexto fático que fundou todo o lançamento.

Por sua vez, os fundamentos legais utilizados também levam à mesma conclusão. Assim, entendo que a DRJ inovou no fundamento jurídico neste ponto, o que não poderia ocorrer.

Face ao exposto, quando as glosas de despesas relativas à assistência técnica, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para afastar a glosa dos pagamentos realizados a Quadrem Brazil Ltda no montante de R\$ 14.817.937,79.

Por sua vez, quanto à concomitância da multa isolada e a multa de mora, também tenho posição firme sobre o tema e entendo assistir razão ao Recorrente.

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 regradada 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 vênia 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 exigência 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 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 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 effectu 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. Cobrase 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 vênia, 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 a mesma 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.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

As demais arguições atinentes à constitucionalidade ou legalidade da legislação aplicável trata-se de matéria sumulada devidamente afastada.

Assim, em resumo, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa dos pagamentos em favor da BOSL (R\$ 28.925.750,25); e à empresa nacional Quadrem Brazil LTDA (R\$ 14.817.937,79), e; para afastar a aplicação da multa isolada.

Quanto ao Recurso de ofício entendo que o mesmo não deve ser provido tendo sido acertada a decisão recorrida que afastou o lançamento relativo à CSLL.

Como muito bem asseverado pela DRJ, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, as regras invocadas pela fiscalização para efetuar as glosas das despesas do segundo grupo não se aplicam à CSLL. Quanto a esta, cabe apenas exigir que cumpram o requisito da necessidade. Uma vez que a fiscalização não imputa serem desnecessárias tais despesas, o lançamento de ofício perde o seu fundamento.

Embora a Instrução Normativa RFB nº 1.700 tenha sido publicada em 16/03/2017, é certo que se aplica aos fatos geradores ora em discussão, os quais ocorreram no ano-calendário de 2016.

E concluiu adequadamente que:

Recorde-se que, quanto à primeira glosa, o lançamento não abrange a CSLL, conforme expressamente ressalva o termo de verificação, invocando a Súmula Carf nº 117, segundo a qual a indedutibilidade de despesas com "royalties" prevista no art. 71, parágrafo único, alínea "d", da Lei nº 4.506, de 1964, não é aplicável à apuração da CSLL. Essa súmula é vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019.

Uma vez, portanto, que o entendimento oficial da RFB é de que não cabe a glosa dos pagamentos por serviços com base na motivação dada pela autoridade lançadora, essa exigência fiscal não subsiste.

Em consequência, cumpre julgar procedente a arguição da impugnante e exonerar o sujeito passivo do crédito tributário correspondente ao lançamento de CSLL.

Desta feita, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusões

Face ao exposto, nos termos da faculdade garantida pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para: (i) quanto ao primeiro grupo de despesas afastar a glosa dos pagamentos em favor da BOSL (R\$ 28.925.750,25); (ii) quanto ao segundo grupo de despesas afastar a glosa dos pagamentos feitos e à empresa nacional Quadrem Brazil LTDA (R\$ 14.817.937,79), e; (iii) para afastar a aplicação da multa isolada em razão da sua concomitância com a multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado.

Em que pese as sempre judiciosas palavras do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, ousou discordar de seu entendimento acerca da exigência da multa isolada cobrada sobre as estimativas pagas a menor em função do lançamento tributário efetuado.

A Contribuinte sustenta que não se pode permitir a manutenção da cobrança da multa isolada com a multa de ofício, tendo em vista que a obrigação de recolher valores segundo

o regime de estimativa não é obrigação diferente da de “pagar tributo”, e que o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez, e sobre um único fato punível, caso contrário, as multas incidiriam duplamente sobre um mesmo fato, que foi exatamente o que teria ocorrido nos autos, contrariando o próprio texto da Lei nº 9.430/96; Ainda, alega que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já teria analisado essa questão e pacificado o entendimento no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante de penalidades de ofício e de penalidades isoladas por falta de recolhimento de antecipações no regime de estimativas mensais, conforme a Súmula CARF n.º 105; e que esse entendimento deve permanecer mesmo após a edição da Lei 11.488/07.

Neste tema, perfilo com os que pensam 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.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no 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 (DOU 22/01/2007), 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 substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.**

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

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

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período-base de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

²ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.