



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720667/2020-38
ACÓRDÃO	1202-002.130 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

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 computadora constituem royalties e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do “autor/criador” traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que “atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais” no Brasil, a Lei nº 9.610, de 1998, disse, com todas as letras, em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado:, negar provimento ao recurso voluntário por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência, e por voto de qualidade quanto à cobrança da multa isolada. . Vencidos os conselheiros André Luis Ulrich Pinto, Felliipe Honório Rodrigues da Costa e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar essa penalidade.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os(a) julgadores (a) Maurício Novaes Ferreira, André Luis Ulrich Pinto, José André Wanderley Dantas de Oliveira, Felliipe Honório Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiróz e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de Auto de Infração para cobrança do IRPJ e multa isolada referente ao ano-calendário de 2017 nos valores de R\$ 31.175.703,92 (incluindo multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora) e R\$ 8.224.752,37; respectivamente.

De acordo com o Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal (fls. 103/128), a fiscalizada teria deduzido indevidamente na apuração do resultado valores pagos a sua sócia BMC INC, domiciliada no exterior, a título de royalties referentes a direitos autorais de licenciamento para uso de software.

Isso porque, sustenta a Fiscalização, de acordo com a alínea “d”, Parágrafo Único, do art. 71 da Lei nº 4.506/64, matriz legal do inciso I, do art. 353 do RIR/99, seriam indedutíveis os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, como ocorreu no presente caso.

Cientificada do feito, a interessada apresentou impugnação (fls. 137/167 e documentos de fls. 168/230) pela qual sustenta, em apertada síntese:

- A inviabilidade de equiparação da remuneração de direito do autor a royalties, sendo inaplicável ao caso o art. 22, da Lei nº 4.506/64;
- Mesmo que, por hipótese, pudesse ser feita a equiparação de direito autoral a royalties conforme o texto legal, tal situação não se aplicaria ao presente caso pois a remuneração foi paga à autora do software;

- A legislação brasileira reconhece que os rendimentos referentes a distribuição/comercialização de software são direitos do autor. Além disso, a Lei 9.609/98 apresentaria expressamente a possibilidade de o autor ser pessoa jurídica.

- A jurisprudência do CARF e dos tribunais estaria em consonância com os argumentos apresentados;

- A proibição prevista no inciso I, do art. 353, do RIR/99 quanto à dedução dos royalties não se aplicaria aos casos em que os sócios beneficiários do pagamento sejam pessoas jurídicas; e:

- A jurisprudência do CARF não aceita a concomitância entre a multa de ofício aplicada junto com o tributo e a multa isolada.

A 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 prolatou o Acórdão 104-005.389 (fls. 235/276) pelo qual considerou improcedente a impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2017

ROYALTIES PAGOS A SÓCIOS. INDEDUTÍVEIS. APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Os royalties pagos a sócios no exterior não são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real. Sócio é a parte detentora de fração do capital social da empresa, quer seja tal sócio pessoa jurídica ou pessoa física, esta última também chamada de pessoa natural.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ enseja a multa isolada de 50% sobre as diferenças não recolhidas.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

MULTA DE 75% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do IRPJ mensal devido a título de estimativa que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício de 75% incidente sobre o IRPJ apurada pela fiscalização no ajuste anual.

Devidamente cientificado (fl.288), a interessada apresentou recurso voluntário (fls. 291/330, com documentos de fls. 331/343) pelo qual ratifica, em essência, as razões expeditas na peça impugnatória.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Relator

O recurso é tempestivo, foi interposto por signatário devidamente legitimado e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

São duas as principais questões a serem dirimidas no caso sob exame. A primeira delas consiste em definir se os valores pagos pela recorrente a sua controladora no exterior representam royalties sobre direitos autorais de licenciamento para uso de software, como definiu a Fiscalização no que foi corroborado pela decisão recorrida, ou simplesmente remuneração do direito do autor, como sustentado pela defesa.

A segunda questão, caso se entenda pela caracterização dos valores pagos como royalties, envolve a arguição de inaplicabilidade ao caso da vedação imposta pelo inciso I, do art. 353, do RIR/99 quanto à dedutibilidade desses valores.

No que se refere à classificação dos valores, entendo pertinente a análise do tema feita no bojo do Acórdão 9101-003.055 proferido pela 1ª turma da CSRF (relator Rafael Vidal de Araújo) onde foi analisada essa mesma questão para a mesma empresa em ano-calendário diverso:

A empresa atuada (BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA.) é controlada da referida empresa americana.

O lançamento foi mantido na primeira e também na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito à figura do autor/criador do bem ou da obra.

A contribuinte alega que os pagamentos foram feitos ao próprio criador do bem ou da obra, o que descaracterizaria a figura dos royalties, nos termos do art. 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506, de 1964:

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

[...]

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

A principal questão a ser enfrentada é se a empresa americana, na condição de pessoa jurídica, poderia ser considerada como autora/criadora de obra intelectual (como defende a contribuinte), ou se ela seria apenas titular de direitos patrimoniais (como entende o Fisco).

O acórdão recorrido examinou com bastante profundidade esse assunto. Vale transcrever os seus fundamentos:

Quanto a esta questão temos o entendimento de que efetivamente não se pode atribuir a uma pessoa jurídica a criação de obra intelectual.

Intelecto ativo - faculdade cognitiva pela qual as impressões recebidas pelos sentidos se tomam inteligíveis, i. e., apropriadas ao intelecto passivo; intelecto agente. Intelecto passivo, a faculdade cognitiva pela qual as impressões dos sentidos, já espiritualizadas pelo intelecto ativo (q. v.), são plenamente conhecidas.

Assim, impossível se concordar que uma pessoa jurídica possa conceber uma obra intelectual.

Quanto à disposição do artigo 52 do Novo Código Civil, não pretende este, dar condição de naturalidade a pessoa jurídica, entendo que, quando referido artigo afirma que aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, VEJAM BEM, no que couber, a proteção dos direitos de personalidade, quer se referir a outros direitos, àqueles em possa caber tal equiparação, como os descritos nos artigos 11 a 21 do mesmo código, intitulado “Dos Direitos da Personalidade.”

[...].

Desta forma desprezo a argumentação da Recorrente de que a pessoa jurídica poderia ser autora da obra e, portanto, estaria fora da área de inclusão dos royalties

Importante registrar que o entendimento de que o autor/criador tem necessariamente que ser uma pessoa física não advém de uma legislação antiga, superada, com comandos que demandariam atualização.

Quem diz que “autor é a pessoa física” é a própria Lei 9.610, de 1998, que, já no contexto econômico dos dias de hoje, atualizou e consolidou a legislação sobre direitos autorais no Brasil:

Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.

A dicção do parágrafo único do art. 11 da Lei 9.610, de 1998, não reconhece que os autores possam ser pessoas jurídicas. Além disso, se as pessoas jurídicas pudessem ser autoras, sequer haveria necessidade desse parágrafo.

Com efeito, se as pessoas jurídicas pudessem assumir a condição de autoras, elas gozariam automaticamente do direito inerente a esta condição, sem precisar que determinada proteção ou benefício lhes fosse estendido.

Assim, a pessoa jurídica poderá ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca considerada como autora/criadora da obra intelectual.

A distinção entre ser autor e ser titular de direitos autorais, baseada nas dimensões moral e patrimonial do direito do autor, não configura nenhuma elucubração.

A referida Lei 9.610, de 1998, é farta em dispositivos que apontam para essa distinção (grifei):

Capítulo II Dos Direitos Morais do Autor

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

[...]

Art. 27. Os direitos morais do autor são inalienáveis e irrenunciáveis.

Capítulo III

Dos Direitos Patrimoniais do Autor e de sua Duração

Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.

Art. 29. Depende de autorização prévia e expressa do autor a utilização da obra, por quaisquer modalidades, tais como:

[...]

Capítulo V

Da Transferência dos Direitos de Autor

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;

[...]

O mesmo se pode dizer sobre a Lei 9.609, de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador no Brasil (destaquei):

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador as disposições relativas aos direitos morais, ressalvado, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem deformação, mutilação ou

outra modificação do programa de computador, que prejudiquem a sua honra ou a sua reputação.

Os direitos patrimoniais se referem à exploração econômica da obra e podem ser cedidos ou utilizados por terceiros.

E é exatamente nesse contexto que atua uma pessoa jurídica, no contexto do resultado econômico, que é a própria razão de ser da sociedade empresária (Código Civil, art. 981).

Quando a Lei 4.506, de 1964, diz que não serão classificados como “royalties” os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, claramente está focando aí a dimensão moral do direito do autor, que apenas pode existir em uma pessoa física (pessoa natural).

Com efeito, pela lista exemplificativa dada pelo referido art. 22 da Lei 4.506, de 1964, não é difícil perceber que os “royalties”, enquanto “rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”, têm a dimensão econômica própria das empresas.

Uma pessoa jurídica nem tem dimensão moral. O que ela tem é a lei e seus atos constitutivos, que previamente já definem a sua razão de ser.

Uma pessoa jurídica também não tem a subjetividade criadora das pessoas naturais.

Os royalties surgem exatamente na dimensão patrimonial/econômica do direito do autor, na parte em que esse direito se institucionaliza, para circular na economia, e se distancia do verdadeiro titular do processo criativo, do autor (pessoa natural).

São os direitos morais que asseguram a autoria da obra. Aliás, isto está expresso no inciso I do art. 24 da Lei 9610, de 1998:

Art. 24. São direitos morais do autor:

I - o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra;

O direito autoral brasileiro expressamente consagra a proteção de obras produzidas pelo gênio e espírito humanos e, nesse contexto, não há como albergar a figura do autor pessoa jurídica.

Efetivamente, a BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do “autor/criador” traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são royalties.

O sentido da lei é de proteger o autor, na subjetividade criativa própria das pessoas naturais. Mas essa característica fica dispersa nos processos de produção fortemente institucionalizados das grandes corporações.

Além dos dispositivos já mencionados neste voto, há muitos outros que reforçam as diferenças entre a figura do autor (pessoa física) e do titular de direitos autorais (pessoa física ou pessoa jurídica).

O art. 5º, “h”, da Lei 9.610, de 1998, por exemplo, quando define obra coletiva como sendo “a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma”, considerando a participação de uma pessoa jurídica, não deixa de atribuir a autoria para as pessoas físicas (“diferentes autores”).

O art. 17 da mesma lei também reforça o entendimento de que o organizador da obra coletiva (onde se encaixa a pessoa jurídica) não pode abarcar a condição de autor, justamente porque lhe falta a dimensão moral:

Art. 17. É assegurada a proteção às participações individuais em obras coletivas.

§ 1º Qualquer dos participantes, no exercício de seus direitos morais, poderá proibir que se indique ou anuncie seu nome na obra coletiva, sem prejuízo do direito de haver a remuneração contratada.

§ 2º Cabe ao organizador a titularidade dos direitos patrimoniais sobre o conjunto da obra coletiva.

§ 3º O contrato com o organizador especificará a contribuição do participante, o prazo para entrega ou realização, a remuneração e demais condições para sua execução.

Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que “atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais” no Brasil, a Lei nº 9.610, de 1998, disse, com todas as letras em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”.

Ademais, a correta compreensão da alínea “d” do art. 22 da Lei nº 4.506/64 é corroborada pelo artigo que trata dos rendimentos do trabalho não-assalariado e assemelhados:

Lei nº 4.506/64:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

[...] d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

RIR 99:

Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; II - remuneração proveniente de profissões, ocupações e prestação de serviços não-comerciais; (...)

VII - direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra;

Na mesma linha os Acórdãos 9101-001.908 (sessão de 13/05/2014), 9101-003.062 (sessão de 13/09/2017) e 9101-006.098 (Sessão de 11/05/2022).

Quanto à inaplicabilidade da vedação do inciso I, do art. 353 às pessoas jurídicas por ter esse dispositivo, na visão da recorrente, extrapolado a matriz legal que lhe deu origem, entendo que também não assiste razão à defesa.

A Lei 4.502/64 estabelece:

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:

(...)

d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(...)

Já o art. 353, do Decreto 3000/1999 trouxe:

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

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

(,,,,)

Na linha dos Acórdãos supramencionados, deve-se entender que a lei ao dizer "sócios", se refere a qualquer tipo de pessoa com participação na sociedade e não somente às pessoas físicas.

O comando legal é claro e diz que são indedutíveis os royalties "pagos a sócios". O fato de, na sequência, existir a menção a "parentes ou dependentes" apenas demonstra a teleologia da norma, que buscou ser o mais ampla possível, até porque a partícula "e", na língua portuguesa, não serve como condicionante, mas como adição a conceitos já expressos.

Em síntese, nenhum sócio ou dirigente, inclusive eventuais parentes e dependentes, quando existirem, poderão receber royalties dedutíveis para fins de IRPJ. O pagamento dos valores, por óbvio, decorre de liberalidade da empresa, desde que observadas as limitações legais para a dedutibilidade.

Argumento relevante foi trazido no Acórdão 9101-001.908 para bem esclarecer a questão:

(...)

De fato, a “pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto”, referida no inciso III, “b”, é elemento do conjunto “sócio, pessoa física ou jurídica” contida no inciso I. Assim, despicinda seria a vedação do inciso III, “b”, pois abrangida sempre pela vedação do inciso I, mais ampla.

Nessa ordem de ideias, o inciso III só pode ser entendido como excepcionado, para particularizar, a vedação do inciso I.

Explicitando:

Os royalties pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis, exceto quando se tratar de royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que só serão indedutíveis se pagos por filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz, ou pagos por sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto.

(...)

Ora, o simples fato de os royalties questionados serem pagos a sócio (pessoa física ou jurídica) os insere na regra de indedutibilidade, da qual poderiam ser excluídos (se não fossem pagos a controladora no exterior) se se tratasse de royalties pagos pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto ao mérito da exigência.

Em relação à multa isolada, o pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

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

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

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supramencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após

o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

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

(....)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

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

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

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

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

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

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

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

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

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

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

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

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

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

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

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

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de

ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

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

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

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

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

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

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto