



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721754/2021-93
ACÓRDÃO	1302-007.664 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HOTELARIA ACCOR BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

ROYALTIES. LIMITE DE DEDUTIBILIDADE. A legislação tributária prevê observância de limite de dedutibilidade de royalties pagos a empresa localizada no exterior. Excessos apurados de acordo com critérios explicitados em normas que regulam a matéria devem ser considerados como pagamentos em excesso indedutíveis.

ROYALTIES. USO DE MARCAS, ASSISTÊNCIA TÉCNICA, ADMINISTRATIVA OU SEMELHANTE. PAGAMENTOS A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. São indedutíveis despesas pagas a título de remuneração de serviços de assistência técnica a controladora localizada no exterior.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. A legislação de regência autoriza aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula Carf 108).

PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. Prejuízos operacionais influenciados por glosas de despesas que resultem em sua redução devem ser recompostos.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que

permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à dedutibilidade de despesas de royalties; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso em relação à dedutibilidade das despesas de serviços, vencidos o Conselheiro Henrique Nimer Chamas e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão que votaram por dar-lhe provimento; e (iii) por maioria de votos, em afastar a multa lançada isoladamente, vencidos os Conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, e Marcelo Izaguirre da Silva, que votaram por mantê-la. Nesta questão, fica designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Nimer Chamas. O Julgamento se iniciou em outubro de 2025, com pedido de vista do Conselheiro Henrique Nimer Chamas após a leitura do relatório pelo Conselheiro relator.

Assinado Digitalmente

Marcelo Izaguirre da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chama – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO**CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO****INFORMAÇÕES ESSENCIAIS****Composição do Crédito**

- O processo trata de constituição de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Multas de Ofício (75%) e Isolada. O valor atualizado do crédito residual mantido é de aproximadamente R\$ 47 milhões.

Infrações Constituídas

- Os Autos de Infração instruídos nos autos abarcam, originalmente, as seguintes infrações e demais informações relacionadas:

INFRAÇÃO	ANOS	VALOR R\$
Royalties Indedutíveis	2017 e 2018	14,3 milhões
Despesas de Assistência Técnica Indedutíveis		80,1 milhões
Multa Isolada - Falta de Recolhimento - Base de Cálculo Estimada		7 milhões
Compensação Indevida de Prejuízo Fiscal	2019	6,6 milhões
TOTAL R\$		108 milhões

FUNDAMENTOS DO RELATÓRIO FISCAL**Infrações Relacionadas com Despesas**

- Em essência, na constituição de crédito as despesas consideradas indedutíveis pelo Fisco estão nominadas como de Royalties e de Assistência:

Despesas de Royalties (Limite de Dedutibilidade):

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/03/2017	53.131,16
31/05/2017	110.808,93
31/12/2017	5.918.908,70
31/12/2018	8.183.393,52

Despesas de Serviços (Assistência Técnica):

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/03/2017	8.105.831,66
31/05/2017	6.399.345,20
31/12/2017	21.426.451,04
31/12/2018	44.137.885,02

4. O Fisco afirma que a Recorrente deduziu despesas de royalties pelo uso de marcas, assistência técnica, administrativa ou semelhantes decorrentes de contratos firmados com sua sócia minoritária e controladora indireta, a ACCOR S.A., sediada na França. Tal dedução abrangeu, da mesma forma, algumas subsidiárias da referida controladora.
5. Vale destacar que 95% de despesas registradas como royalties pelo uso de marcas decorrem de contratos entre Accor Brasil e Accor FRANÇA (folha 2688), sendo residuais, para efeitos do presente trabalho, os demais contratos (a partir da folha 2688). Os contratos Accor Brasil-França podem ser assim resumidos:
- Contrato de Licenciamento Principal – contrato de franquia, averbado no INPI e registrado no BACEN, que concede o direito de usar as marcas registradas pela Accor França e de operar hotéis sob essas marcas, bem como celebrar diversos tipos de contratos de uso, tais como sublicenças de marca registrada, gestão e/ou franquia;
 - Acordo de Serviços – contrato que estabelece a prestação de diversos serviços pela Accor França à Accor Brasil para assistência em várias áreas, os quais consistem no “núcleo operacional do negócio hoteleiro” nos locais em que o Grupo opera; e
 - Contrato Grand Back – contrato que concede à Accor Brasil o direito de uso de um pacote de softwares adaptado e padronizado para o grupo Accor (“Oracle Business”) e de fornecimento desse pacote para os hotéis operados no Brasil e outras dependências envolvidas na gestão de algumas das suas atividades.
6. Em relação a despesas escrituradas e deduzidas relativas a tais contratos o Fisco afirma: a soma superou limite estabelecido pela legislação, o período é superior aos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa (ou da introdução do processo especial de produção) e não houve averbação no INPI e registro no Banco Central.

Demais Infrações

7. As demais infrações contidas nos autos de infração referem-se compensação indevida de prejuízo e multa isolada:

Multa Isolada (Base Estimada):

Fato Gerador	Multa
30/04/2017	119.870,09
31/05/2017	45.502,21
30/06/2017	170.131,53

31/07/2017	448.483,78
31/08/2017	90.398,12
30/09/2017	193.107,26
31/10/2017	1.257.939,96
31/01/2018	573.528,87
31/07/2018	363.922,46
31/08/2018	1.112.128,79
30/09/2018	563.506,67
31/10/2018	705.879,21
30/11/2018	1.337.863,37

Compensação Indevida de Prejuízo:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)
31/12/2019	6.625.592,79

PRIMEIRA INSTÂNCIA

IMPUGNAÇÃO E ACÓRDÃO

8. Discordando do Fisco, visando suspender o crédito constituído, a Recorrente apresentou Impugnação (folha 2122) em desfavor dos argumentos explicitados no Relatório Fiscal. Em acórdão de primeira instância houve a seguinte decisão:

Acordam os membros da 9ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO por considerar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação, mantendo parte do crédito tributário em litígio, para acatar a peça de defesa do contribuinte somente com relação à reversão das glosas de despesas decorrentes dos contratos GRAND BACK e PROGRAMA DE FIDELIDADE ACCOR, que totalizam R\$ 18.757.274,91, conforme Quadro 6 reproduzido no TVF à fl. 2097.

Os cálculos para fins de reapuração da multa isolada, do valor do IRPJ devido e da recomposição do saldo de prejuízo devem ser efetuados pela Delegacia de origem.

SEGUNDA INSTÂNCIA

RECURSO VOLUNTÁRIO

9. Discordando das argumentações explicitadas na Decisão de Primeira Instância (folha 2686), a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário (folha 2753) invocando, em essência, tópicos similares a aqueles incluídos na Impugnação (folha 2122).
10. Em tal recurso, há explicitação de argumentos contrários ao entendimento unânime exarado naquela decisão. Seguem fundamentos essenciais das alegações.

ROYALTIES

Equívoco de Qualificação

11. A partir da folha 2764 do Recurso Voluntário há argumentação afirmando que os valores incluídos na constituição de crédito, na visão da Recorrente, não se qualificam na figura jurídica de Royalties.
12. Portanto, na visão da Recorrente, houve equívoco do Fisco em relação a tal qualificação que levou à indedutibilidade ora tratada. Tal alegação reforça inaplicabilidade da Portaria 436/58, usada pelo Fisco para fundamentar a autuação.
13. A Recorrente defende que se trata de obrigação contratual, relativamente à qual inexistente qualquer questionamento quanto ao atendimento dos critérios gerais de dedutibilidade (necessidade, normalidade ou usualidade). Está-se diante, portanto, de uma qualificação jurídica inapropriada pelo Fisco (folha 2787).

Erros em Determinação de Cálculo

14. A partir da folha 2768 as argumentações vão no sentido de que houve inclusão de valores na constituição do crédito que não se enquadrariam no conceito de royalties (não remunerariam marcas). Tal alegação, do mesmo modo que indicado no item anterior, também reforça impossibilidade de aplicação da Portaria 436/58.
15. O Fisco deveria ter investigado se os pagamentos de fato corresponderiam a “royalties” (folha 2788). Foram considerados elementos que não possuem nenhuma relação com “royalties”, tais como serviços de marketing, reembolsos de despesas centralizadas pela Accor França, dentre outros elementos (folha 2789).

Portaria 436/58

16. A partir da folha 2769 há indicação, adicionalmente aos itens anteriores, de que o Fisco incorreu em outros equívocos ao aplicar a Portaria 436/58, invocada para fundamentação da indedutibilidade ora tratada.
17. Ficou comprovado que não há “excessos” de dedução de “royalties”. Aliás, sequer há “royalties”. Os supostos “excessos” correspondem a valores pagos à Recorrente, que, depois de serem tributados como receitas próprias são remetidos à Accor França por força de obrigações contratuais assumidas pela Recorrente (folha 2788).
18. A Portaria 436/58 somente se aplica a atividades de indústria e de comércio, não alcançando o segmento de serviços (folha 2789). Tal norma foi editada com o propósito de evitar a remessa indiscriminada de resultados para o exterior, coibindo abusos – circunstância que não se cogita neste caso.
19. Por fim, alega-se que a Portaria 436/58 não encontra respaldo jurídico no ordenamento e todo o arcabouço legal utilizado pelo Fisco está prestes a ser revogado pela MP 1.152/22.

Serviços - Dedutibilidade

20. Alega-se que houve equívoco do Fisco e da decisão recorrida no que se refere à análise da efetiva natureza de contratos de serviços gerais firmados pela Recorrente para atividades de marketing, finanças, jurídico, utilização de software de prateleira, programas de fidelização, dentre outros.
21. Na visão da Recorrente, nenhum de tais contratos envolve transferência de tecnologia. Por outro lado, também não se confundem com contratos de serviços técnicos e de assistência técnica a que se reportam os artigos 354 e 355 do RIR/99 e 364 e 365 do RIR/18.
22. No que diz respeito aos contratos de prestação de serviços puros (de consultorias com programa de fidelização de clientes, ações de marketing, serviços financeiros, jurídicos etc.), restou claro que não se tratam de acordos meramente “subsidiários” ao contrato de franquia (folha 2789).
23. Além de não envolverem qualquer transferência de tecnologia e não dependerem, em absoluto, de qualquer contrato de franquia, é certo que o Fisco não poderia simplesmente desconsiderar a natureza jurídica desses acordos somente para imputar-lhes tratamento fiscal mais gravoso.

Outros Argumentos

24. A necessidade, a normalidade, a usualidade e a efetividade das despesas glosadas não foram objeto de questionamento (folha 2787).

25. Não há qualquer tipo de atuação abusiva, simulada, fraudulenta ou dolosa por parte da Recorrente (folha 2788). O atendimento aos limites de preços de transferência não é questionado.

MULTAS E JUROS

Multa Isolada de 50% - Concomitância

26. A partir da folha 2782 há argumentação que culmina com pedido de afastamento concomitante de multa de ofício de 75% e de multa isolada de 50%. Na visão da Recorrente não há autorização legal para tal concomitância.

Multa de Ofício de 75% e Juros

27. Alega-se a partir da folha 2786 que a penalidade de ofício de 75% é descabida. Isto porque, por é exigência desproporcional e abusiva. Adicionalmente, argumenta-se que a atualização das penalidades não pode ser feita com a incidência de juros pela taxa SELIC, já que a legislação fiscal restringiu a aplicação desse índice para valores de tributo.

Recomposição de Prejuízo Fiscal

28. Na folha 2787, pede-se que, caso seja dada razão aos argumentos da Recorrente, recomposição de prejuízos fiscais (tanto correntes, quanto de períodos anteriores) compensados de ofício pelo Fisco.

Conclusões e Pedidos da Recorrente

29. A partir da folha 2163 a Recorrente apresenta conclusões e pedidos:

(i) a D. Fiscalização jamais questionou a necessidade, a normalidade, a usualidade e a efetividade das despesas glosadas neste caso. Também não alegou em momento algum que teria ocorrido qualquer tipo de atuação abusiva, simulada, fraudulenta ou dolosa por parte da Requerente – tanto que sequer se cogitou a aplicação de penalidade em percentual qualificado (150%);

(ii) as únicas alegações do Fisco dizem respeito a (ii.1) suposta dedução de royalties em excesso aos limites estabelecidos na Portaria 436/58, em relação a contratos de franquia mantidos pela Requerente; e (ii.2) suposta dedução indevida

de despesas com "serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhante", já que deduzidos após cinco anos do início de atividades da Requerente no País e sem que houvesse averbação dos contratos respectivos perante o INPI;

(iii) relativamente ao contrato de **franquia**, ficou claro que os valores deduzidos supostamente em excesso sequer poderiam ser qualificados juridicamente como royalties, já que não dizem respeito a exploração de negócios e auferimento de receitas pela própria Requerente. Trata-se de mero repasse de valores devidos por subfranquias hoteleiras;

(iv) aqui, em razão da ausência de normas específicas, o que a D. Fiscalização deveria ter feito, com a devida vênia, seria investigar, primeiramente, se os pagamentos de fato corresponderiam a royalties pela Requerente (o que seria negativo). Contudo, mesmo se qualificados como royalties – o que se admite apenas para argumentar -, fato é que a D. Fiscalização deveria aplicar a Portaria 436/58 considerando o total de receitas obtidas no negócio, isto é, tanto as receitas próprias, como receitas de subfranquias. Caso isso tivesse sido feito, facilmente se constataria inexistir qualquer tipo de excesso aos limites percentuais da Portaria 436/58;

(v) mas, paralelamente a essas questões, essa E. DRJ deve ainda considerar que (v.1) a Portaria 436/58 somente se aplica a atividades de indústria e de comércio, não alcançando o segmento de serviços; (v.2) a Portaria 436/58 foi editada com o propósito de evitar a remessa indiscriminada de resultados para o exterior, coibindo abusos – circunstância que não se cogita neste caso; (v.3) a própria Portaria 436/58 não encontra respaldo jurídico no ordenamento, já que o artigo 25 do ADCT revogou seu fundamento de validade – artigo 12, § 1º, da Lei 4.131/62; e (v.4) a D. Fiscalização não poderia considerar nenhum outro elemento que não licença pelo uso de marca em relação a esses royalties (não se aplicando no cálculo dos limites, portanto, outras atividades remuneradas pelos acordos respectivos);

(vi) no que diz respeito aos contratos de **prestação de serviços puros** (de consultorias com programa de fidelização de clientes, ações de marketing, serviços financeiros, jurídicos, etc.), restou claro não se tratarem de quaisquer tipos de acordos "subsidiários" ao contrato de franquia e não envolverem qualquer tipo de transferência de tecnologia. São contratos que envolvem a importação de serviços puros, não passíveis de averbação perante o INPI – veja-se, por exemplo, que um

dos acordos, com a Pro-Fid, para desenvolvimento de ações de marketing e de consultoria vinculadas ao programa de fidelidade do grupo, sequer possui vinculação com partes que firmaram franquia com a Requerente;

(vii) além de não envolverem qualquer transferência de tecnologia e não dependerem, em absoluto, de qualquer contrato de franquia, é certo que a D. Fiscalização não poderia simplesmente desconsiderar a natureza jurídica desses acordos somente para imputar-lhes tratamento fiscal mais gravoso. A própria definição de "*serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhante*" contida na IN 1.455/14 derruba de vez as acusações do Fisco – serviços jurídicos e financeiros, por exemplo, não guardam qualquer conexão com contrato de franquia e não envolvem quaisquer conhecimentos técnicos. Os acordos sequer são passíveis de averbação perante o INPI, como deixa nítida a legislação que rege o assunto;

(viii) ao simplesmente tentar qualificar os contratos de serviços como acordos "subsidiários" aos contratos de franquia, demandando averbação perante o INPI e impondo restrições temporais à dedutibilidade dessas despesas, **a D. Fiscalização adotou uma base normativa completamente equivocada e incorreta para justificar a glosa desses valores. Os dispositivos legais invocados pelo Fisco simplesmente não se aplicam ao caso;**

(ix) os contratos de serviços que **não** envolvem transferência de tecnologia – como os acordos firmados pela Requerente separadamente aos contratos de franquia (contratos esses com partes distintas, em períodos distintos) -, **não** são averbáveis perante o INPI e as únicas limitações à dedutibilidade são **(A)** as regras gerais de dedutibilidade de despesas de que tratam os artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/18; e **(B)** os controles de preços de transferência;

(x) não sendo essas limitações objeto de questionamento pelo Fisco no caso, evidentemente não se poderia admitir a imposição de qualquer outra restrição ao caso. Ademais, não havendo qualquer ato abusivo, simulado, fraudulento ou doloso, é também claro que a D. Fiscalização não poderia pretender requalificar a natureza jurídica desses acordos para equipará-los a contratos de assistência técnica passíveis de averbação perante o INPI;

(xi) tratando-se de relações jurídico-contratuais firmadas há vários pela Requerente, sendo características básicas de seu modelo de negócios que jamais

foram objeto de questionamento anterior pela Receita Federal do Brasil, era também fundamental que a D. Fiscalização analisasse o caso com base no disposto no artigo 24 da LINDB e na Lei de Liberdade Econômica, por uma questão de segurança jurídica; e

(xii) a multa isolada de 50% não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, tendo em vista tanto a posição já sumulada pela E. CSRF a esse respeito (Súmula 105, de 8.12.2014), quanto a necessidade de aplicação do princípio da consunção. As alegações de que a Lei 11.488/07 teria supostamente alterado o artigo 44 da Lei 9.430/96 para autorizar a aplicação de duas penalidades distintas são manifestamente equivocadas e já foram expressamente rechaçadas pela jurisprudência mais recente.

133. Por todas essas razões, pleiteia-se o **ACOLHIMENTO INTEGRAL** da presente Impugnação, com o cancelamento dos autos de infração (principal, multas e juros), com a correspondente recomposição de bases de cálculo do IRPJ originalmente reportadas pela Requerente, declarando-se improcedentes todos os valores lançados pelo Fisco, assim como as compensações de ofício realizadas pela D. Fiscalização.

É O RELATÓRIO.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator

PRELIMINARES

TEMPESTIVIDADE E REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE

49. Nos termos do Decreto 70.235/1972, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende a requisitos de admissibilidade. Conforme Regimento Interno do Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais (Carf), aprovado pela Portaria MF 1.634/2023, a matéria objeto do Recurso está contida na competência da Primeira Seção de Julgamento. Não há outras preliminares indicadas no Recurso Voluntário.

MÉRITO

50. Fazendo um recorrido no conteúdo do Recurso Voluntário, conclui-se que a ordem dos textos foi a seguinte:

Tópicos I e II (a partir da folha 2755): nesta parte do Recurso Voluntário a Recorrente trata da tempestividade dos fatos que envolvem o litígio de segunda instância.

Tópico III (a partir da folha 2764): neste trecho da parte recursiva há apresentação dos LITÍGIOS em si que envolvem de forma específica a matéria relacionada com Royalties. Ou seja, é aqui que a Recorrente argumenta contra a visão do Fisco. Tal tópico está dividido em dois itens e subitens, quais sejam:

(A) DEDUTIBILIDADE DOS SUPOSTOS “ROYALTIES”:

(A.1) EQUÍVOCOS DE QUALIFICAÇÃO – NÃO SE TRATAM DE “ROYALTIES”.

(A.2) ERROS NA DETERMINAÇÃO DE CÁLCULO – INCLUSÃO DE VALORES QUE NÃO REMUNERAM “MARCAS” PARA FINS DA PORTARIA 436/58 e

(A.3) DEMAIS EQUÍVOCOS QUANTO À APLICAÇÃO DA PORTARIA 436/58 NESTE CASO.

(B) DEDUTIBILIDADE DOS VALORES INCORRIDOS A TÍTULO DE SERVIÇOS (SERVICOS PUROS / BACK-OFFICE)

Tópico IV (a partir da folha 2782): aqui os temas tratados referem-se à argumentação de improcedência das Multas (CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO) e Juros (IMPOSSIBILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO).

Tópico V (a partir da folha 2787): neste trecho a Recorrente aborda necessidade de Recomposição de Prejuízo Fiscal.

Tópico VI (a partir da folha 2782): conclusão e pedidos.

51. Feita a segregação acima, considerando a ordem no Recurso Voluntário, passemos para a análise de mérito das matérias em litígio, quais sejam, dedutibilidade de royalties (a partir da folha 2764, item A), dedutibilidade de serviços (a partir da folha 2774, item B),

improcedência de multas e juros (a partir da folha 2782, tópico IV) e necessidade de recomposição de prejuízo fiscal (a partir da folha 2787, tópico V).

52. Quanto a dedutibilidade dos valores em litígio relacionados com os referidos Royalties e Serviços, vale, visando entender os tipos de indedutibilidade tratados pela decisão de primeira instância, transcrever o seguinte trecho contido no Acórdão de Impugnação (folha 2709):

A acusação fiscal sustenta que em todos os períodos examinados o sujeito passivo teria deduzido despesas a título de royalties pelo uso de marcas e por assistência técnica, administrativa ou semelhantes em valor superior ao limite aplicável ao caso (1% da receita líquida), bem como desrespeitado a vedação à dedutibilidade de despesas por mais de cinco anos e a vedação à dedutibilidade desses valores quando pagos à controladora direta ou indireta domiciliada no exterior.

53. Conforme indicado, os tipos de situações que fundamentam a indedutibilidade ora tratada envolvem três cenários, quais sejam: limite de receita líquida (1%), lapso temporal (5 anos) e relação de controle/territorialidade (controladora direta ou indireta localizada no exterior). Todos os cenários estão descritos no relatório fiscal e na referida decisão de primeira instância. Analisemos nos tópicos que seguem tais informações em comparação com os dados trazidos no Recurso Voluntário.

ROYALTIES (A PARTIR DA FOLHA 2764, ITEM A)

54. Visando fundamentar a constituição de crédito, o Fisco analisou dois contratos formalizados entre a Recorrente e sua controladora no Exterior (Accor-França), bem como, um outro contrato celebrado com a Pro-Fid (subsidiária integral da Accor-França também localizada naquele País).
55. Primeiramente, conforme indicado nos autos, vale dizer que em relação ao tema Limite de Dedutibilidade, em essência, o Fisco entendeu que a Recorrente deduziu Royalties pelo uso de marcas e assistência em valores acima do limite (excesso) permitido pela fiscalização, qual seja, 1% da receita líquida.
56. A Recorrente discorda em relação à existência de tal excesso por entender que, em verdade, tal suposto excesso não se refere a royalties (parágrafo 22, folha 2764), e é neste ponto que está o litígio essencial ora analisado.
57. Nesta diretriz, como primeira e fundamental alegação, conexa com a análise do referido limite, a Recorrente argumenta a partir da folha 2764 (item A.1) que o Fisco teria incorrido em supostos equívocos de qualificação ao fundamentar a indedutibilidade de valores que levaram à glosa decorrente de tal excesso.

58. Antes de analisar as alegações, vale explicitar valores sintéticos (consolidados) classificados a título de Royalties pelo Fisco (vide coluna deduções no quadro que segue), extraídos de cálculos apresentados a partir da folha 2096:

GLOSA DE ROYALTIES - R\$				
Ano	A) Receita Líquida	B) 1% (Limite)	C) Dedução	D) Glosa (C-B)
2017	697.679.173,45	6.976.791,73	13.059.640,52	6.082.848,79
2018	739.162.296,73	7.391.622,97	15.575.016,49	8.183.393,52
TOTAL R\$	1.436.841.470,18	14.368.414,70	28.634.657,01	14.266.242,31

59. A Recorrente afirma (parágrafo 27, folha 2765) que seus pagamentos de royalties (denominados de “próprios”) estão de acordo com os limites da Portaria 436/58. Ou seja, considerando somente negócios jurídicos praticados de forma direta (entre a Recorrente e a Accor França), os denominados royalties próprios, em seu entendimento, não ultrapassariam o limite de 1% sobre a receita líquida.
60. Antes de tudo, para resolução da controvérsia, por questão de ordem, vale definir se o negócio da Recorrente, qual seja, exploração de atividade hoteleira no Brasil regulada por Contrato Principal celebrado com a Accor França, sujeita-se a dispositivos legais vigentes insculpidos na legislação tributária brasileira que trata sobre dedução de royalties.
61. Ora, tal definição foi facilitada por declaração expressa contida no Recurso Voluntário já mencionada no parágrafo 49. Vale transcrever a literalidade de tal declaração (parágrafo 27, folha 2765):

27. No entanto, os royalties próprios da Recorrente estão expressamente indicados nos contratos de licenciamento máster respectivos e estão perfeitamente amoldados aos limites da Portaria 436/58. Como mencionado nos fatos acima, tais valores não ultrapassam 1% sobre a receita líquida obtida pela Recorrente com a exploração do negócio.

62. Os efeitos práticos de tal declaração para a análise da questão de ordem ora proposta são evidentes e cristalinos, quais sejam:

PRIMEIRO EFEITO: a própria Recorrente reconhece que está sujeita aos dispositivos legais vigentes insculpidos em nossa legislação que tratam de regras de dedução de royalties.

SEGUNDO EFEITO: a própria Recorrente reconhece que está sujeita ao limite de dedutibilidade de royalties de no máximo 1% calculado sobre sua Receita Líquida.

63. Como consequência do primeiro efeito mencionado, não cabe aqui julgamento de argumentos contidos no Recurso Voluntário sobre hipótese de a Recorrente estar ou não sujeita aos referidos dispositivos legais, principalmente no que se refere a aplicabilidade das regras previstas na Portaria 436/58 e legislação correlacionada citada nos autos. Isto porque,

a própria autuada declara que seus royalties próprios *estão perfeitamente amoldados aos limites* de tal Portaria.

64. Como consequência do segundo efeito mencionado, não cabe aqui, da mesma forma, julgamento de argumentos contidos no Recurso Voluntário sobre hipótese de a Recorrente estar ou não sujeita ao limite de 1% considerado pelo Fisco (vale indicar que na folha 2770 há menção ao limite de 5%).
65. Portanto, daqui para a frente não se entrará no mérito de tais argumentações, elas estão superadas pelas informações trazidas pela própria Recorrente. Resolvida a questão de ordem, passemos a avaliar cada uma das variáveis contidas nas colunas indicadas no quadro apresentado no parágrafo 49.
66. Em análise de informações descritas no Recurso Voluntário não há discordância da autuada em relação ao valor de Receita Líquida apurada pelo Fisco, qual seja, o montante de R\$ 1,4 bilhões conforme demonstrado na COLUNA A do referido quadro.
67. Portanto, não havendo controvérsia sobre tal valor, por certo, também, não há divergência em relação ao montante máximo permitido pela legislação já mencionada de dedução de royalties, qual seja, o montante de R\$ 14,3 milhões conforme demonstrado na COLUNA B do referido quadro. Vale ressaltar que este montante foi devidamente reconhecido como dedutível pelo Fisco.
68. Feitas estas considerações, sem dúvidas, a controvérsia está na COLUNA C do referido quadro. Tal coluna consolida o montante de R\$ 28,6 milhões de dedução apurado pelo Fisco sobre o argumento de que se refere a royalties pagos pela Recorrente para a Accor França. O confronto entre tal valor (COLUNA C) e o limite de dedução (COLUNA B) gerou a glosa de R\$ 14,2 milhões aqui julgada (COLUNA D).
69. Em essência, a Recorrente entende que dentro do montante de dedução de R\$ 28,6 milhões (COLUNA C) estão considerados registros de despesas que não se referem a royalties pagos pela Recorrente para a Accor França.
70. Assim, pela lógica da argumentação trazida pelos representantes da autuada, excluindo tais valores do cálculo apurado pelo Fisco, restariam os royalties próprios já mencionados, os quais, conforme declaração do próprio sujeito passivo, estão de acordo com a legislação que trata da matéria.
71. Em dissonância com tal entendimento, no Acórdão de primeira instância (folha 2710) o entendimento sobre a composição da dedução de R\$ 28,6 milhões (COLUNA C) é outro.
72. As autoridades julgadoras daquela instância de julgamento, em síntese, entenderam que tanto a relação direta entre a Accor Brasil e a Accor França, como a indireta, qual seja, aquela praticada entre a Accor Brasil e as subfranquiadas no Brasil, geraram pagamentos classificáveis como Royalties, isto é, remuneração em função de exploração de marca e de serviços envolvendo negócio de hotelaria no Brasil.

73. Por essa visão, aquele colegiado ratificou a visão do fisco, qual seja, a de que procede a glosa de R\$ 14,2 milhões (COLUNA D) demonstrada de forma consolidada no quadro já explicitado. Analisemos a síntese de argumentos contidos na referida decisão sobre tal matéria (a partir da folha 2710):

O sujeito passivo sustenta que a fiscalização teria se equivocado ao considerar, para fins de cálculo do limite de dedutibilidade previsto na Portaria 436/1958, o total dos valores remetidos ao exterior a título de royalties e deduzidos da base de cálculo do IRPJ...

Isso porque,...além de remeter seus royalties próprios, o sujeito passivo também estaria remetendo ao exterior royalties coletados junto a hotéis subfranqueados/parceiros comerciais, os quais não decorreriam da exploração econômica própria e, portanto, não deveriam ser computados no referido cálculo.

O sujeito passivo possui relação jurídica direta com o franqueador e é detentor dos direitos licenciados que o obriga ao pagamento dos royalties, sendo incabível a alegação de que opera como simples coletor de royalties que seriam devidos pelos sublicenciados nacionais à empresa estrangeira titular dos direitos explorados.

O impugnante, ao pagar os royalties, paga em nome próprio. O pagamento dos royalties devidos pelo sujeito passivo à empresa estrangeira independe do recebimento, pelo primeiro, dos royalties a ele devidos pelos sublicenciados nacionais.

Como a própria autoridade fiscal constatou, o argumento da impugnante de que parte dos valores remetidos à Accor França seriam meros repasses de obrigações que, na verdade, seriam de responsabilidade das afiliadas e subfranqueadas no Brasil não encontra respaldo na documentação acostada aos autos.

74. A Recorrente, em oposição aos argumentos da referida decisão, afirma que há duas relações autônomas e independentes entre si, uma envolvendo Accor França e a Recorrente e a outra entre terceiros subfranqueados.
75. Vale destacar que, em análise de textos indicados em contratos formalizados com a empresa estrangeira titular dos direitos de exploração, de fato, conforme consta em tal decisão, não há menção explícita regulando e detalhando de eventual sistemática de repasses de valores intermediada pela Recorrente.
76. Vale transcrever resposta (folha 2099) da Recorrente ao Fisco ao ser questionada sobre adição de Royalties no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur):

Não efetuamos adições ao lucro real, pois a contabilização de despesas de royalties efetuadas pela Accor não ultrapassa o limite de dedutibilidade estabelecido no Art. 355 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99, mantido no Art. 365 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018) e combinado com a Portaria MF 436/1958. Item 13.

Os royalties remetidos ao exterior são contabilizados na conta 440101 e não se referem a valores exclusivos da Hotelaria Accor Brasil, mas também de todos os hotéis franqueados e administrados pela Accor no Brasil.

A Hotelaria Accor Brasil é responsável por consolidar e remeter à França os valores de royalties de todos os hotéis franquias e administrados do Brasil

77. A Recorrente, conforme trecho acima, afirma expressamente que apenas consolida e remete ao exterior royalties pelo uso de marcas de todos os hotéis franqueados e administrados.
78. Conforme indicado no Relatório Fiscal, o Carf já se pronunciou sobre pagamento de royalties feito por franqueador com sede no Brasil para o detentor de marca com domicílio no exterior. No Acórdão (1402-003.606) exarado por colegiado há entendimento de que o franqueador com sede no Brasil...:

não opera como simples coletor de royalties que seriam devidos pelos subfranqueados nacionais ao detentor internacional.

79. A partir da folha 2099, o Fisco traz exemplos que desconfiguram o entendimento da Recorrente de que é simples consolidadora e repassadora.
80. Não há como negar que o desequilíbrio na sistemática, considerando a tese de mera consolidação e repasse, causa tratamento diferenciado que pode, de fato, conduzir para manipulação de formas contratuais que possuem poder de lesar o Fisco (a tal situação é aplicável o cenário indicado ao final da nota 20 do Relatório Fiscal). É exatamente este efeito que o entendimento da Recorrente causou.
81. A Accor França de fato detém os direitos de licenciamento que obriga a Accor Brasil ao pagamento de Royalties. O pagamento se dá em nome próprio, não em nome dos subfranqueados no Brasil. Tal informação está explícita no contrato principal formalizado (a partir da folha 2710).
82. Não há nos contratos celebrados previsão de repasse direto ao exterior (para a Accor França) pelos subfranqueados no Brasil. Por previsão contratual, toda a responsabilidade pelo uso da marca no Brasil é da Accor Brasil. Analisando as informações instruídas nos autos, é possível entender que, de fato, o licenciamento concedido pela Accor França se dá de forma exclusiva, numa relação jurídica direta, entre aquela e a Accor Brasil.
83. As relações jurídicas dos subfranqueados no Brasil se dá entre a Accor Brasil e os subfranqueados. Tais relações estão descritas e indicadas na decisão de primeira instância.

Neste contexto, vale transcrever os seguintes trechos contidos na decisão de primeira instância (a partir da folha 2716):

E pelo direito de poder explorar economicamente as marcas e a expertise da rede hoteleira do Grupo Accor, por meio do estabelecimento de contratos de direito de uso sob qualquer forma, o sujeito passivo deve remunerar sua licenciadora estrangeira por meio de pagamentos de natureza de royalties, calculados por meio da aplicação de um determinado percentual, variável conforme a marca operada, sobre o montante definido como Receita de Quarto, em conformidade com o Contrato de Licenciamento Principal. São relações jurídicas diferentes e independentes entre si.

Não cabe falar, portanto, em consolidação ou mero repasse de valores devidos pelas afiliadas locais à ACCOR FRANÇA, simplesmente porque, com base na documentação acostada aos autos, não existe qualquer elemento que obrigue as afiliadas locais junto à ACCOR FRANÇA, nem qualquer vínculo jurídico estabelecido entre essas empresas.

O que existe é um contrato de Licenciamento Principal que vincula a ACCOR BRASIL e a ACCOR FRANÇA, que estabelece direitos e obrigações entre elas, e outros contratos celebrados entre a ACCOR BRASIL e outras empresas locais, os quais consistem na exploração econômica do direito concedido pela ACCOR FRANÇA ao sujeito passivo por meio do contrato de Licenciamento Principal, mas que somente vinculam a impugnante e as empresas signatárias do contrato. Repisa-se que se está diante de vínculos jurídicos diferentes, que em nada materializam a suposta obrigação de repasse de valores alegada pela fiscalizada.

84. Considerando os elementos instruídos nos autos, em relação aos referidos terceiros, objeto da alegação de erro de qualificação, entendo, no mesmo sentido indicado pela referida decisão, que, para fins fiscais, a Recorrente não exerceu o simples papel de coletar royalties que seriam devidos pelos referidos terceiros, os quais, após coletados, seriam meramente remetidos ao exterior. A dedução do montante glosado é prova plena de que houve registro de despesa correlacionada com a exploração do negócio hoteleiro.
85. Em conclusão, considerando o contexto das informações trazidas, voto por considerar correta a glosa do Fisco. Assim, entendo que não houve erro de qualificação alegado pela Recorrente. Por consequência, o cálculo da glosa deve ser ratificado e a consequente indedutibilidade ora analisada mantida. Em adição, em complemento ao que foi explicitado, tomo também como razões de decidir os argumentos sobre o tema indicados pela decisão de primeira instância.

SERVIÇOS (A PARTIR DA FOLHA 2774, ITEM B)

86. Adicionalmente aos Royalties pagos tratados no tópico anterior, o Fisco considerou como indedutíveis pagamentos da Recorrente para a Accor França de diversos SERVIÇOS (Assistência ou Assemelhados) correlacionados com a exploração da atividade hoteleira da Accor Brasil. Tais serviços, na visão do Fisco, a qual foi ratificada pela decisão de primeira instância, estão submetidos à legislação que trata do limite de dedutibilidade de royalties.
87. Em complemento ao quadro indicado no parágrafo 49, antes de analisar as alegações específicas relacionadas com tal matéria, vale explicitar valores sintéticos (consolidados) classificados pelo Fisco como “Assistência Técnica, Administrativa ou Semelhante” (vide coluna deduções no quadro que segue), extraídos de cálculos apresentados a partir da folha 2096:

GLOSA DE SERVIÇOS - R\$						
Ano	A) Receita Líquida	B) 1%(Limite)	C) Dedução de Royalties Reconhecida Pelo FISCO	D) Saldo a Deduzir (C-B)	E) Serviços Deduzidos	F) Glosa (E-D)
2017	697.679.173,45	6.976.791,73	6.976.791,73	-	35.931.627,90	35.931.627,90
2018	739.162.296,73	7.391.622,97	7.391.622,97	-	44.137.885,02	44.137.885,02
TOTAL R\$	1.436.841.470,18	14.368.414,70	14.368.414,70	-	80.069.512,92	80.069.512,92

88. Conforme se percebe, considerando informações já explicitadas no tópico anterior, o limite de dedutibilidade a título de royalties foi integralmente usufruído com pagamentos explicitados no referido tópico. Em função disso, diferente do cenário comentado em tal tópico, o objeto de análise aqui tratado será a parte da glosa de R\$ 80 milhões apurada pelo Fisco (vide COLUNA F do quadro acima), já que, conforme decisão de primeira instância, foram consideradas dedutíveis despesas de R\$ 18,7 milhões relativas aos contratos Grand Back e Fidelidade.
89. De fato, o Fisco e a decisão de primeira instância entenderam que o montante residual, adicionalmente aos valores tratados no tópico anterior, também se refere a pagamentos de royalties (a partir da folha 2720). Assim, o litígio aqui instaurado vincula-se a tal entendimento.
90. Para iniciar as análises, vale replicação de texto (a partir da folha 2720) contido na decisão de primeira instância que cita trecho de Acórdão do Carf 1402-002.087:

...percebe-se que relativamente a diversas atividades inerentes ao ramo hoteleiro os contratos não envolvem simplesmente uma prestação de serviços, mas praticamente uma imposição de sistemas operacionais e métodos de trabalho tendo como objeto principal um ‘pacote fechado’ de transmissão de expertise nessa área de atividade ou, em outras palavras,

transferência de tecnologia no âmbito de serviços hoteleiros”, com vistas à implantação do “padrão Accor”.

Nesse sentido, concordo com a autoridade fiscal quando esta conclui que “o uso da marca e do pacote de serviços são indissociáveis para a transmissão de expertise adquirida e desenvolvida pela ACCOR-FRANÇA na atividade hoteleira”...

...entendo que assiste razão à autoridade fiscal quando esta considera que as despesas decorrentes do Acordo de Serviços celebrado pela impugnante junto a sua controladora indireta na França são indedutíveis... tendo em vista se tratar de pagamentos a título de royalties efetuados à controladora indireta no exterior e sem registro no BACEN e averbação no INPI.

91. Conforme folha 2096, a argumentação essencial do Fisco é a de que a Recorrente deduziu a íntegra de despesas pagas para a Accor França a título de royalties pelo uso de marcas, assistência técnica, administrativa ou semelhantes, infringindo dispositivos de normas tributárias que tratam da matéria (vide itens I, II e III citados no parágrafo 93 da folha 2096). Vale transcrever aqui os referidos dispositivos:

Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999 e RIR/2018)

Art. 353. Não são dedutíveis:

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

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

III - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art.

280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

92. Considerando o contexto apresentado, não há como negar a correlação e interdependência entre o contrato de Licenciamento Principal e o contrato que estabeleceu os serviços (Acordo de Serviços).
93. Na referida correlação o Acordo de Serviços é consequência natural e imprescindível do contrato de Licenciamento Principal. Tal acordo realmente é o meio que viabiliza a essência da operação, ou seja, o uso da marca, o uso da completa expertise do negócio. Não há como dissociá-los para efeitos de avaliação do que é ou não royalties.
94. Tal argumentação independe da visão do Fisco de que, em paralelo, houve desrespeito a regras de lapso temporal (5 anos) para dedutibilidade e demais vedações citadas no Relatório Fiscal (Registro no Bacen, INPI etc.). Isto porque, conforme demonstrado, o limite de dedutibilidade foi integralmente atingido já na primeira infração relacionada com os Royalties (citada no tópico anterior à presente análise).
95. Feitas tais considerações, considerando o contexto e correlação das informações explicitadas, entendo que deve ser mantida a glosa residual indicada na decisão de primeira instância. Em adição, em complemento ao que foi explicitado, tomo também como razões de decidir os argumentos sobre o tema indicados pela decisão de primeira instância.

MULTA ISOLADA

96. Não se pode negar que, de acordo com legislação de regência citada inúmeras vezes no presente processo, o fato gerador de multas aplicadas é a falta de antecipação mensal.

97. Neste sentido, há inúmeros julgados no Carf, incluindo vários expedidos por este Colegiado, que ratificam a ideia de que, independentemente de resultado final apurado em período de apuração, bem como, aplicação paralela de multa de ofício, tais penalidades são autônomas e independentes, devendo ser aplicadas seguindo literalidade de previsões legais que tratam de nascimento de fato gerador aplicável a cada tipo de multa.
98. Assim, não há razões nos elementos probatórios instruídos no presente processo que afastem a aplicabilidade das referidas penalidades. Portanto, voto pela manutenção da decisão de primeira instância em relação ao tema, a qual negou provimento às alegações relacionadas com tais multas isoladas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

99. Em relação ao tema Juros sobre Multa de Ofício trazido no Recurso Voluntário, tal assunto é objeto da Súmula Carf 108. Tal normativo, o qual vincula o presente Colegiado, indica que *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*. Portanto, voto por manter a decisão de primeira instância sobre tal matéria, ou seja, não cabe razão para as alegações da Recorrente.

PREJUÍZO FISCAL OPERACIONAL

100. Conforme demonstrado no contexto acima, as glosas efetuadas pelo Fisco devem ser mantidas, portanto, como consequência, considerando explicitado na decisão de primeira instância, voto por manter a recomposição de prejuízos operacionais influenciados pela glosa residual já mencionada.

CONCLUSÃO

101. Tendo por base as informações explicitadas, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É O VOTO.

Assinado Digitalmente

Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, redator designado

Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

A recorrente defende a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

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 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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

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;

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

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;

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base imponible para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos

cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

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

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

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

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

4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra (Teoria da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de

apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas