

apresentar documentação técnica, nos termos estabelecidos em lei, a multa deve ser agravada em 50%.

JUROS DE MORA.

A teor da Súmula CARF nº 5 a exclusão dos juros de mora em relação a crédito tributário com exigibilidade suspensa, só acontece nos casos em que houver o depósito do seu montante integral.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALORES PAGOS ANTES DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

Sendo constatado pela fiscalização que houve lançamento de ofício de valores pagos antes do início da fiscalização, correta a exclusão de tais valores do auto de infração.

Recursos de ofício e voluntário negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e não se tomar conhecimento do recurso voluntário na parte em que existe concomitância com os processos judiciais. Na parte conhecida, por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o agravamento da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire e Waldir Navarro Bezerra, que negaram provimento na íntegra. Vencido o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que deu provimento parcial em maior extensão para excluir a integralidade da multa de ofício. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor quanto ao desagravamento da multa. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto. Tendo em vista a mudança na composição do colegiado, sustentou pela recorrente o Dr. João Rafael Carvalho, OAB/RJ 152.255.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

(Assinado com certificado digital)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em 31/01/2012, lavrado para exigir a CIDE TECNOLOGIA, instituída pela Lei nº 10.168/2000, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2007.

Segundo o Termo de Verificação, o contribuinte impetrou dois mandados de segurança preventivos para contestar a exigência da CIDE TECNOLOGIA perante o Poder Judiciário, tendo obtido em um deles liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário posteriormente ao início da ação fiscal. A fiscalização, contudo, entendeu que se tratando de mandados de segurança preventivos, as tutelas não alcançam os fatos geradores pretéritos às impetrações (ocorridos durante o ano de 2007). A fiscalização considerou que a CIDE TECNOLOGIA incide sobre pagamentos de serviços técnicos prestados por empresas estrangeiras independentemente de ocorrer transferência de tecnologia. Sendo assim, a fiscalização tributou serviços de Roaming Internacional; Aluguel de Links; Publicações e Assinaturas; Transporte Internacional CSP 41; Serviço de Sinalização; Treinamento. Serv. Div. Publicidade, Propaganda e Marketing; Pesquisa de Opinião; Pagamentos de Royalties; Licenças de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programas de computador (estes apenas quando houve transferência de tecnologia). Relata a fiscalização que agravou a multa de ofício, com base no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, em face de a empresa ter postergado o cumprimento das diversas intimações; de não ter entregue contratos comerciais de prestação de serviço; de não ter apresentado os esclarecimentos e as informações solicitadas pelo fisco ou, quando as apresentou, o fez com erros e de forma inconsistente. Relata a fiscalização que a TIM CELULAR é contumaz em não atender às solicitações do fisco, citando ocorrências nos processos administrativos 16643.000083/2010-91 e 16643.00085/2010-81.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) Ocorreu a decadência parcial do crédito tributário lançado;

b) Impossibilidade de exigir a CIDE sobre remessas a domiciliados no exterior a título da cessão onerosa de meios e redes de telefonia, pois (i) existe decisão judicial proferida no mandado de segurança 1637.14.2011.4.03, que veda essa cobrança; (ii) porque tais serviços estão isentos por força do Regulamento das Telecomunicações Internacionais, aprovado pelo Tratado de Melbourne em 09/12/1988 e da Convenção da União Internacional das Telecomunicações - UIT, aprovada pelo Tratado de Genebra de 22/12/1992; e (iii) porque tais remessas envolvem a remuneração pela cessão do direito de uso de um bem de terceiro e não configuram a hipótese de incidência da referida contribuição, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.168/2000;

c) As remessas efetuadas ao exterior como contraprestação de serviços técnicos profissionais, consultoria e licenciamento de software, dentre outros serviços que envolvem transferência de tecnologia, foram devidamente oferecidas à tributação pela CIDE, tendo o crédito tributário sido recolhido nos prazos de vencimento legal das respectivas obrigações. As remessas para pagamento desses serviços que não foram tributadas pela CIDE dizem respeito à remuneração de atividades que não envolvem transferência de tecnologia;

d) Ainda que sejam desconsideradas todas as alegações acima, a fiscalização não pode incluir na base de cálculo da CIDE o valor do IRRF, nos casos em que a fonte pagadora arca com o ônus do imposto ("gross up");

e) Não pode haver cobrança de juros de mora e nem multa de ofício no caso concreto, pois a empresa está amparada por medida judicial;

O julgamento foi convertido em diligência pela DRJ para verificação da alegação de pagamentos efetuados, tendo retornado com o relatório de diligência de fls.

10310/10312, nos quais a fiscalização reconheceu a procedência das alegações propondo a redução do valor da contribuição lançada de R\$ 31.538.197,81 para R\$ 22.532.209,12.

Por meio do Acórdão 62.840, de 30/10/2014 a DRJ - São Paulo julgou parcialmente procedente a impugnação. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2007 NULIDADE.DESCABIMENTO.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, tendo em conta o art. 59 do Decreto 70.235/72.

DECADÊNCIA. DESCABIMENTO.

É regular a constituição de crédito tributário cientificada ao sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos contado do fato gerador.

AÇÃO JUDICIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A lavratura do Auto de Infração no curso de ação judicial está autorizada pela norma contida no art. 62 do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista que a previsão de impedimento nele contida recai sobre a exectoriedade da obrigação tributária, como evidenciado no parágrafo único do dispositivo (“Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios”).

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

Descabe à instância julgadora administrativa pronunciar-se sobre questão objeto de tutela judicial.

AUTO DE INFRAÇÃO.DETERMINAÇÃO E EXIGÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

O Auto de Infração é instrumento competente para a determinação e exigência dos créditos tributários da União.

MULTA DE OFÍCIO.

Quanto o impugnante não dá notícias nos autos de suspensão da exigibilidade por ocasião do início da ação fiscal, descabe em sede de julgamento administrativo o afastamento da multa aplicada.

MULTA DE OFÍCIO.AGRAVAMENTO.

Sempre que o contribuinte deixar de atender, no prazo fixado, intimação para prestar esclarecimentos, ficará sujeito à aplicação de multa agravada.

ADAPTAÇÃO À COISA JULGADA.

Tendo o sujeito passivo apelado à Justiça, cabe à Unidade jurisdicionante do contribuinte adaptar o crédito tributário à coisa julgada, fazendo os ajustes administrativos necessários ao fiel cumprimento das decisões judiciais aplicáveis.

RESULTADO DE DILIGÊNCIA. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Diante do resultado de diligência empreendida pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, que examinou a documentação do contribuinte, assentando a inexistência de parte do crédito tributário exigido no auto de infração, cabe exonerar as parcelas que se constatarem indevidas.

Impugnação Procedente em Parte.

Houve interposição de recurso de ofício em relação à parcela do crédito tributário exonerada na DRJ.

Regularmente notificado da decisão de primeira instância em 23/01/2015, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 24/02/2015, no qual, basicamente, reeditou as alegações de impugnação, acrescentando o seguinte:

a) Decadência. O acórdão recorrido teria contado o prazo a partir do vencimento legal da obrigação e não a partir da data do fato gerador. Por tal motivo entende a defesa que os fatos geradores do mês de janeiro de 2007 devem ser excluídos da autuação;

b) Nulidade da lavratura do auto de infração na pendência de medida judicial, pois caberia no máximo a lavratura de uma nota de lançamento, apenas para formalizar o lançamento nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96;

c) Inexistência de plena concomitância entre as causas de pedir do processo judicial e do processo administrativo. A tese de que não deve incidir CIDE sobre as remessas a título de serviço internacional de telecomunicações porque não se verifica o fato gerador dessa contribuição, não foi submetida ao judiciário. Do mesmo modo, as questões relativas à composição da base de cálculo da CIDE também não foi submetida ao Judiciário. Esses argumentos merecem ser conhecidos no âmbito administrativo;

d) Existe *bis in idem* entre a cobrança da CIDE e contribuição ao FUNTEL e ao FUST, que no entender da defesa seriam "CIDES" mais específicas;

e) Impossibilidade de reajustar a base de cálculo da CIDE pelo valor do IRRF devido em razão da mesma remessa com base no art. 725 do RIR/99;

f) Não incidência de juros de mora e multa de ofício em face da pendência de medida judicial suspensiva da exigibilidade do crédito tributário;

g) Ilegalidade do agravamento da multa, pois a fiscalização não teria especificado quais documentos não foram entregues e como o não atendimento das exigências impactou de forma específica a ação fiscal;

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em síntese, a legalidade da ação fiscal, a inexistência de nulidade e de decadência, a existência de concomitância com o processo judicial, bem como a tipificação do fato gerador da CIDE.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Do recurso de ofício.

O recurso de ofício preenche o pressuposto formal para sua admissibilidade, uma vez que o crédito tributário exonerado supera em 19 vezes o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 3/2008.

A exoneração promovida pela DRJ foi calcada no relatório de diligência fiscal de fls. 10310/10312, no qual a própria fiscalização constatou a existência dos pagamentos alegados em sede impugnação.

Se a própria fiscalização constatou que uma parte do crédito tributário lançado de ofício já havia sido recolhido antes da ação fiscal, está correta a atitude da DRJ-São Paulo em excluir do auto de infração os valores informados pelo fisco na diligência e os consectários a ele inerentes.

Com esses fundamentos, meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício para ratificar a exoneração do crédito tributário efetuada pela decisão de primeira instância por seus próprios fundamentos (o crédito tributário lançado estava pago).

Do recurso voluntário.

O recurso voluntário também preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido quanto às matérias em que não existe concomitância com a ação judicial.

O pedido formulado no mandado de segurança nº 1637.14.2011.4.03.6100 e a liminar concedida podem ser verificados na certidão de objeto e pé de fls 9646:

que restou grafado: “Assim, defiro parcialmente a medida liminar pleiteada determinando à ilustre autoridade impetrada que se abstenha de exigir o IRRF e o CIDE nas remessas de recursos feitas pela impetrante às empresas domiciliadas em país membro da Convenção da União Internacional das Telecomunicações (UTI), pela cessão de redes de telefonia que se utiliza fora do território nacional para a adequada prestação de serviços de telecomunicação internacional, suspendendo a respectiva exigibilidade até decisão ulterior deste Juízo, nos termos do artigo 151, IV, do CTN, não estendendo os efeitos da presente decisão, quanto ao pedido de afastamento do IFFF à Telcon Itália, eis que o mesmo já foi devidamente apreciado nos autos do mandado de segurança nº. 2009.61.00.06526-6”. E no mais a

Já o pedido formulado no mandado de segurança 2008.61.00.001303-1 e a decisão proferida podem ser verificados na certidão de objeto e pé de fls. 9643 onde consta o seguinte:

BRASIL EM SÃO PAULO-SP, com o seguinte **OBJETO**: A concessão de liminar, para determinar que as autoridades Impetradas se abstenham de promover atos de cobrança relativos à *CIDE-Royalties* nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, tendo o seguinte andamento: Decisão (folhas 212/216): "...Os demais argumentos da Impetrante serão objeto de ponderação deste Juízo oportunamente, sendo que a liminar há de ser indeferida por ausência de seus pressupostos como retro fundamentado...". Sentença (folhas 296/304): "...Ante as razões expostas, **JULGO IMPROCEDENTE** este *mandamus* com resolução de mérito, nos termos do artigo 269, inciso I, do Código de Processo Civil...". Recurso de Apelação (folhas 328/360) interposto pela Impetrante e recebido no efeito devolutivo (folhas 363). Parecer do Ministério Público Federal (folhas 398/405). **CERTIFICA** que os autos foram incluídos na Pauta de Julgamentos do dia 15/01/2009 (folhas 408) tendo sido adiado, por indicação do Relator (folhas 419). **CERTIFICA** que os autos encontram-se conclusos ao Relator. **CUMPRIDA** a Resolução nº 278, de 16.05.2007. **NADA MAIS. DOU FÉ**. São Paulo, 15 de junho de 2011. Eu, Waldiro Pacanaro Filho, conferi e assino.

A inicial do mandado de segurança nº 2008.61.00.001303-1 encontra-se às fls. 58 e ss. dos autos do processo 16643.000085/2010-81, julgado nesta mesma assentada, e seu exame revela que o contribuinte alegou: a) inconstitucionalidade da Lei nº 10.168/2000 por violação de várias normas constitucionais; b) a existência de acordos internacionais com vários Países para evitar a dupla tributação e que suas inobservâncias por parte da União violam o art. 98 do CTN; e c) a inconstitucionalidade e a ilegalidade do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da inclusão do IRRF, com base no art. 725 do RIR/99.

O pedido formulado no referido mandado de segurança tem o seguinte teor, *in verbis*:

IV - DO PEDIDO

Ex positis, requer a Impetrante:

a) seja concedida medida liminar *inaudita altera parte* para (i) determinar que as autoridades Impetradas se abstenham de promover atos de cobrança relativos à *CIDE-Royalties* nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, ou, subsidiariamente, (ii) se abstenham de efetuar a cobrança da contribuição no que tange à inclusão do IRRF em sua base de cálculo;

b) que, depois de prestadas as informações pela Autoridade Coatora e ouvido o Ministério Público Federal, seja proferida sentença confirmando a liminar e concedendo a ordem pleiteada, para determinar que as autoridades coatoras se abstenham de cobrar a CIDE-Royalties nas operações em questão, bem como autorizem a compensação dos valores da CIDE-Royalties que foram indevida e anteriormente recolhidos com outros tributos, ou, subsidiariamente, se abstenham de exigir a cobrança da CIDE-Royalties com a inclusão do IRRF em sua base de cálculo.

Desse modo, a teor da Súmula CARF nº 1 este colegiado não pode tomar conhecimento do recurso voluntário na parte em que solicita a aplicação dos acordos internacionais para limitar a incidência da contribuição à alíquota máxima fixada com cada País signatário, nem quanto ao reajustamento da base de cálculo da CIDE pela adição do IRRF incidente sobre a mesma remessa e nem quanto à questão da incidência da contribuição sobre o serviço de *roaming* internacional, pois todas essas questões estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

Passa-se ao exame das razões recursais passíveis de serem analisadas por este colegiado, na ordem em que foram apresentadas no recurso.

DA DECADÊNCIA

Nesse sentido, o contribuinte contestou a decisão do acórdão recorrido sobre a decadência. Alegou que a DRJ, embora tenha adotado a regra do art. 150, § 4º do CTN, tomou como base a data do vencimento legal da obrigação e não a data da ocorrência do fato gerador.

Não tem razão a defesa.

O lançamento foi notificado ao contribuinte em 31/01/2012 (fl. 9716), enquanto que o fato gerador mais remoto lançado no auto de infração remonta ao mês de janeiro de 2007, pois os fatos geradores da CIDE são mensais, a teor do art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2001, com a redação da Lei nº 10.332/2001, *in verbis*:

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.

Sendo assim, embora a CIDE incida sobre a remuneração estipulada em contrato, a própria lei determina que a contribuição seja cobrada sobre os valores pagos ou remetidos a cada mês.

Portanto, a pretensão da recorrente não pode prosperar, pois a CIDE devida em determinado mês só poderia ser lançada de ofício após o fechamento do mês. Não tem o menor cabimento considerar que o prazo do art. 150, § 4º do CTN possa começar a fluir antes de que o fato gerador se complete. O fisco não pode ser considerado inerte antes do fato

gerador se completar, pois enquanto não existe fato gerador não existe obrigação principal a ser cumprida.

Desse modo, se a lei presume que o fato gerador é mensal (ela manda que o tributo incida sobre os valores remetidos a cada mês), o fisco poderia ter lançado o fato gerador de janeiro de 2007 até 31/01/2012, como de fato foi feito.

Portanto, o fato gerador de janeiro de 2007 permanece hígido em relação à decadência.

DA NULIDADE PROCESSUAL POR INOBSERVÂNCIA DE ORDEM JUDICIAL

Outra alegação da defesa foi a nulidade do lançamento, pois o auto de infração não poderia ter sido lavrado na pendência de processo judicial, a teor do art. 62 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios.

O referido dispositivo legal não foi violado, porque quando o procedimento fiscal foi instaurado não havia medida judicial determinando a suspensão da cobrança da CIDE.

A ação fiscal iniciou-se em 13/01/2011 (fl. 3), mas o mandado de segurança 1637.14.2011.4.03.6100 só foi impetrado em 04/02/2011 (fl. 9646).

Já o mandado de segurança 2008.61.00.001303-1, embora tenha sido impetrado em 2008, antes do início da fiscalização, foi sentenciado com solução de mérito desfavorável à recorrente em 2009, conforme excerto da certidão de objeto e pé acima transcrita, fato que conduz à conclusão de que não houve suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do início da ação fiscal. Esclareça-se que a apelação interposta nesse mandado de segurança só foi recebida no efeito devolutivo.

Assim, no caso concreto só incide o art. 62, parágrafo único, acima transcrito, pois a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no mandado de segurança 1637.14.2011.4.03.6100 ocorreu após a fiscalização ter sido iniciada.

O contribuinte alega que não caberia a lavratura de auto de infração, mas sim a lavratura de "nota de lançamento", apenas para formalizar o lançamento, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

A alegação é improcedente porque a lei só prevê duas formas de constituição de ofício do crédito tributário: o auto de infração (art. 10 do PAF) e a notificação de lançamento (art. 11 do PAF). Se o próprio art. 63 da Lei nº 9.430/96 menciona expressamente lançamento de ofício, o fisco não pode usar nenhum outro instrumento para efetuar o lançamento que não esteja o previsto em lei.

DA INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA COM OS PROCESSOS JUDICIAIS

A defesa reconheceu que a questão do Tratado de Melbourne foi submetida ao Poder Judiciário no mandado de segurança 0001637-14.2011.4.03.6100, mas requereu que este colegiado aprecie essa questão, que se encontra exposta no item V, (a) da impugnação, caso entenda pela inexistência da concomitância.

Se a questão foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, como admitiu a própria defesa, então não é possível a emissão de nenhum juízo por parte deste colegiado sobre a aplicabilidade do Regulamento de Melbourne, sob pena de violar a Súmula CARF nº 1.

Voto no sentido de não conhecer dessa matéria em virtude de concomitância com o processo judicial.

DA NÃO INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE AS REMESSAS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO ROAMING INTERNACIONAL

Alegou a defesa que a CIDE não pode ser cobrada sobre o serviço de *roaming* internacional basicamente porque não é um serviço técnico que envolva transferência de tecnologia.

Pois bem. No mandado de segurança impetrado especificamente para contestar a exigência da CIDE, a segurança foi denegada sem expedição de medida liminar e o recurso de apelação foi recebido apenas no efeito devolutivo, o que significa que até o presente momento a norma individual e concreta emanada do Judiciário estabelece que a CIDE é devida pelo contribuinte.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/2000 extra), com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (introduzido pela Lei nº 10.332/2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo. (redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.” (incluído pela Lei nº 10.332/2001)

Conforme se pode verificar no dispositivo legal acima, a redação original da Lei nº 10.168/2000 realmente previa a incidência da contribuição apenas sobre pagamentos de obrigações estipuladas em contratos que envolvessem a transferência de tecnologia (§ 1º).

Entretanto, com o advento da Lei nº 10.332/2001, foi incluído o § 2º que ampliou a hipótese de incidência para outros pagamentos efetuados em contratos que não necessariamente envolvam a transferência de tecnologia, como os contratos de assistência administrativa e os royalties remetidos "a qualquer título".

Na regulamentação, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 estabeleceu o seguinte:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I- fornecimento de tecnologia;
- II- prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III- serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV- cessão e licença de uso de marcas; e
- V- cessão e licença de exploração de patentes.

A redação do § 2º da Lei e a redação do art. 10 do Regulamento autorizam a interpretação oficial da Administração Tributária no sentido de que a hipótese de incidência da CIDE TECNOLOGIA abrange pagamentos relativos a contratos que não envolvam a transferência de tecnologia.

Isso porque no art. 10 do Regulamento o Poder Executivo discriminou cinco categorias de contratos, sendo que os contratos incluídos nos incisos III, IV e V não envolvem a obrigatoriedade de transferência de tecnologia.

Reforça este entendimento a inclusão do § 1º-A pela Lei nº 11.452/2007, posteriormente ao advento do Regulamento, por meio do qual o legislador ressaltou da incidência a remuneração pela licença ou direitos de comercialização e uso de programas de computador, quando o contrato não envolva a transferência de tecnologia.

Em outras palavras, até a inclusão do referido § 1º-A qualquer remuneração relativa a contrato relativo a licença ou direito de comercialização de software deveria ser tributado pela CIDE, situação que só se alterou com a ressalva introduzida pelo § 1º-A. A partir da inclusão desse parágrafo, somente haverá incidência da CIDE sobre a remuneração decorrente desses contratos, se houver transferência de tecnologia.

Isso significa que o legislador, por meio da introdução do § 2º, realmente quis ampliar a incidência da CIDE TECNOLOGIA para contratos que não envolvam a transferência de tecnologia.

A tese da defesa não pode ser acolhida em sede de julgamento administrativo, por duas razões. A uma porque envolve o confronto das leis ordinárias com o art. 149 da Constituição, pois para que a Administração possa restringir o alcance da redação do § 2º aos contratos e royalties que envolvam a transferência de tecnologia é preciso invocar o desvio de finalidade em relação ao disposto no art. 149 da Constituição. E a duas, porque o CARF não pode afastar o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, que impede este colegiado de negar vigência a norma jurídica de hierarquia igual ou superior a decreto.

Desse modo, o fato de não existir transferência de tecnologia nos contratos de *roaming* internacional, não é fato impeditivo da cobrança da contribuição, pelo menos após a edição da Lei nº 10.332/2001.

A defesa se insurgiu contra a aplicação do ADI nº 25/2004 por parte do fisco, alegando, em síntese, que nem todo serviço de telecomunicações pode ser enquadrado como serviço técnico e que caberia à fiscalização o ônus da prova desse fato, argumentando com os arts. 16 e 17 da IN SRF nº 252/2002.

É improcedente a alegação da defesa, no sentido de que os contratos de *roaming* internacional configuram uma espécie de cessão de direito de uso de bem móvel, não se confundindo com prestação de serviço.

Isto porque o exame dos contratos de *roaming* internacional anexados aos autos, revela que eles não fazem menção alguma a cessão de uso ("use assignment"), mas sim a serviços ("services"), conforme excerto a seguir extraído da fl. 5124:

Individual annexes:

Manx Telecom		TIM BRASIL	
Annex I Section no:	Annex name	Annex I Section no:	Annex name
0	REVISION SHEET	0	REVISION SHEET
1	AGREEMENT MANAGEMENT PRINCIPLES	1	AGREEMENT MANAGEMENT PRINCIPLES
1.1	Contact Points for Agreement Management	1.1	Contact Points for Agreement Management
1.2	International Roaming Contact List	1.2	International Roaming Contact List
2	SERVICES	2	SERVICES
2.1	CS services provided for Roaming Subscribers	2.1	CS services provided for Roaming Subscribers
2.2	PS Services and Applications provided for Roaming Subscribers	2.2	PS Services and Applications provided for Roaming Subscribers
2.3	Additional Services provided for Roaming Subscribers	2.3	Additional Services provided for Roaming Subscribers
3	BILLING AND ACCOUNTING	3	BILLING AND ACCOUNTING

Está provado nos autos que todos os contratos versam sobre a contratação de um serviço e não sobre o mero direito de uso das redes das empresas estrangeiras ou sua locação, pois não é a TIM CELULAR quem opera essas redes, mas sim as empresas estrangeiras, suas legítimas proprietárias, que são contratadas pela empresa brasileira para completarem as chamadas originadas do Brasil (obrigação de fazer).

No que concerne à caracterização de serviço técnico, considero que o serviço de *roaming* internacional, prestado pelas operadoras estrangeiras à TIM CELULAR, preenche os requisitos da definição de serviço técnico estabelecido no art. 17, II, "a" da IN 252/2002:

(...)

II- considera-se

a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;

Os contratos de serviço de *roaming* internacional anexados ao processo pela fiscalização comprovam que seu objeto consiste em uma **obrigação de fazer** caracterizada pela obrigatoriedade da empresa estrangeira, mediante a remuneração pactuada, completar as chamadas originadas no Brasil.

O fato de ser necessário que as ondas eletromagnéticas transitem pela rede da empresa estrangeira não configura mera cessão de uso daquelas redes, pois sua operação depende da existência de inúmeros profissionais que possuem conhecimento técnico especializado, como engenheiros eletrônicos e de telecomunicações, que operam e mantêm em funcionamento aquelas redes, ainda que prestem esse serviço como empregados daquelas operadoras.

Sendo assim, é improcedente a alegação de que o serviço de *roaming* internacional não constitui prestação de serviço pelo fato da prestação não estar vinculada ao caráter pessoal e ao conhecimento profissional específico.

A defesa citou a Solução de Consulta nº 3/2014, que decidiu sobre o seguinte, conforme se extrai do próprio recurso:

"A prestação desse tipo de serviço não se subsume aos arts. 647 do RIR/99 e 30 da Lei nº 10.833, de 2003. Não se enquadra no conceito de serviço profissional, nos termos do que dispõe o PN CST nº 8, de 1986. Carece para tanto do caráter de serviço passível de ser prestado individualmente por profissionais de quaisquer das áreas discriminadas ao longo do § 1º do art. 647 do RIR/99. Ao contrário, a própria natureza dessa atividade torna inerente a intervenção de uma sociedade empresária para seu exercício, desfigurando assim a essência do conceito de "serviço profissional".

O quanto decidido pela Administração nesse processo de consulta nem de longe resvala as questões suscitadas no julgamento deste recurso, pois a Administração não decidiu que o serviço de *roaming* internacional não se enquadra como serviço técnico.

A defesa citou, ainda, o RESP 1.201.635/MG, que teria sido proferido na sistemática do art. 543-C do CPC, e que equiparia o serviço de telecomunicação a uma indústria para todos os fins do Decreto nº 640/62, alegando que este colegiado deve aplicar o referido entendimento por estar a ele vinculado.

Este colegiado não pode aplicar a interpretação contida no RESP 1.201.635/MG porque o caso concreto não versa sobre o direito de crédito de ICMS sobre a energia elétrica consumida pelas prestadoras de serviços de telecomunicações.

Se for o caso, o contribuinte poderá ingressar em juízo posteriormente para requerer ao STJ que o próprio tribunal aplique o referido repetitivo ao caso concreto, pois este relator entende que o CARF não está obrigado a aplicar recursos repetitivos que decidiram matérias totalmente impertinentes ao objeto do recurso voluntário.

DA EXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM

Alegou o contribuinte que existe *bis in idem* entre a cobrança da CIDE e a cobrança relativa à Contribuição ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST), instituída pela Lei nº 9.998/2000, e também com a Contribuição ao Fundo de Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL), instituída pela Lei nº 10.952/2000, pois se tratariam de contribuições com a mesma finalidade.

A alegação é improcedente, pois a verificação do *bis in idem* não tem por critério a finalidade da cobrança ou a destinação da receita, mas sim a base jurídica da incidência. Para que exista *bis in idem* deve existir dupla incidência tributária sobre a mesma base de cálculo, o que não acontece entre a CIDE TECNOLOGIA e as contribuições ao FUST e ao FUNTTEL.

Com efeito, segundo o art. 6º da Lei nº 9.998/2000 as receitas do FUST são as seguintes:

Art. 6º Constituem receitas do Fundo:

I – dotações designadas na lei orçamentária anual da União e seus créditos adicionais;

II – cinquenta por cento dos recursos a que se referem as alíneas c, d, e e j do art. 2º da Lei nº 5.070, de 7 de julho de 1966, com a redação dada pelo art. 51 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, até o limite máximo anual de setecentos milhões de reais;

III – preço público cobrado pela Agência Nacional de Telecomunicações, como condição para a transferência de concessão, de permissão ou de autorização de serviço de telecomunicações ou de uso de radiofrequência, a ser pago pela cessionária, na forma de quantia certa, em uma ou várias parcelas, ou de parcelas anuais, nos termos da regulamentação editada pela Agência;

IV – contribuição de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

V – doações;

VI – outras que lhe vierem a ser destinadas.

Por seu turno, as receitas do FUNTTEL são as previstas no art. 4º da Lei nº 10.052/2000:

Art. 4º Constituem receitas do Fundo:

I – dotações consignadas na lei orçamentária anual e seus créditos adicionais;

II – (VETADO)

III – contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

IV – contribuição de um por cento devida pelas instituições autorizadas na forma da lei, sobre a arrecadação bruta de eventos participativos realizados por meio de ligações telefônicas;

V – o produto de rendimento de aplicações do próprio Fundo;

VI – o produto da remuneração de recursos repassados aos agentes aplicadores;

VII – doações;

VIII – outras que lhe vierem a ser destinadas.

Parágrafo único. O patrimônio inicial do Funttel será constituído mediante a transferência de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais) oriundos do Fistel.

Portanto, como nenhuma dessas duas contribuições incide sobre a base de cálculo da CIDE TECNOLÓGICA, que é o valor das remessas efetuadas ao exterior contempladas no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, é improcedente a alegação de *bis in idem*.

DA EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA

O contribuinte entende indevida a cobrança da multa de ofício e dos juros de mora, pois deveria incidir o art. 63 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Ora, no caso concreto a exclusão da penalidade com base nesse dispositivo legal é impossível, pois não havia medida judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário antes do início da ação fiscal. O mandado de segurança 1637.14.2011.4.03.6100 foi interposto após o início da ação fiscal e o mandado de segurança 2008.61.00.001303-1 teve sua segurança denegada antes do início da ação fiscal.

Portanto, é incabível o pedido do contribuinte para que seja excluída a multa de ofício com base nesse dispositivo legal.

No que tange à exclusão dos juros de mora, o art. 63 acima transcrito não faz menção a esse encargo.

No caso concreto, a manutenção dos juros de mora é de rigor, pois se trata de matéria sumulada no âmbito do CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 5: *São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Por fim, resta analisar a questão do agravamento da multa, em razão do embaraço à fiscalização.

A defesa alegou que tal agravamento não pode incidir sobre o crédito tributário com exigibilidade suspensa por força da Súmula CARF nº 17; que a decisão recorrida foi contraditória ao reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e ao mesmo tempo manter a multa aplicada; e que o auto de infração aplicou a multa agravada sobre todas as operações, sem demonstrar de forma pontual e concretamente qual esclarecimento deixou de ser prestado.

A Súmula CARF nº 17 não pode ser aplicada ao caso concreto, pois seu enunciado diz que o não cabimento da multa de ofício só alcança os casos em que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tiver ocorrido antes do início do procedimento fiscal, o que não se verificou no caso concreto.

Não houve nenhuma contradição na decisão recorrida, pois do fato de ter constatado que houve suspensão da exigibilidade do crédito tributário **após o início da ação fiscal**, não decorre logicamente a conclusão de que a multa deveria ser excluída, uma vez que o art. 63 da Lei nº 9.430/96 e a Súmula CARF nº 17, exigem que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário seja precedente ao início da ação fiscal.

E no que tange à não especificação dos esclarecimentos que deixaram de ser prestados, também não tem razão o contribuinte, pois o Termo de Constatação Fiscal (fls. 9692/9703) e o Termo de Embarço à Fiscalização (fls. 10101) apresentam farta descrição da conduta do contribuinte, revelando: a) sua contumácia em resistir à fiscalização e não entregar faturas, contratos de câmbio e contratos comerciais; e b) a sua contumácia em entregar planilhas e arquivos eletrônicos contendo informações erradas e incompletas.

Desse modo, a contumácia do contribuinte em emperrar o desenvolvimento da ação fiscal prejudicou o procedimento como um todo, pois se a exigência fiscal recaiu sobre contratos de prestação de serviços técnicos ao exterior e a empresa deixou de entregar os referidos contratos, a morosidade e a dificuldade criada pela empresa ao desenvolvimento do trabalho atingiu todos os períodos de apuração do ano de 2007.

Por mais que a defesa negue, tal conduta rende ensejo ao agravamento da multa sobre a totalidade do crédito tributário exigido na ação fiscal, a teor do disposto no art. 44, § 2º, da lei nº 9.430/96 na redação vigente à época dos fatos geradores.

Com esses fundamentos, voto no sentido de não tomar conhecimento do recurso voluntário na parte em que existe concomitância com as ações judiciais, e, na parte conhecida, voto no sentido de negar-lhe provimento.

Antonio Carlos Atulim

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Da improcedência do agravamento da multa aplicada

A recorrente procurou justificar o não atendimento às solicitações da fiscalização com base no volume de documentos a serem apresentados e no fato de não ter tido a intenção de atrapalhar a fiscalização, como forma de afastar o agravamento de multa do art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art.44. (...)

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, **nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo**, no prazo marcado, de intimação para:*

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

O agravamento está condicionado ao não atendimento, isto é, a negativa **plena do contribuinte em adimplir as solicitações fiscais veiculadas pelas intimações fiscais recebidas**.

Conforme descrito no presente no relatório fiscal, é claro e incontestado que o atendimento às solicitações fiscais se deu parcialmente, mas não com uma negativa total, o que se verifica, exemplificativamente, nestes trechos:

O Termo de Início da Ação Fiscal foi lavrado em 13/01/2011 solicitando informações, em meio magnético, sobre as remessas efetuadas ao exterior, tais como datas, valores e recolhimento de tributos, beneficiários, número das invoices e dos contratos de câmbio, etc. Nesse Termo também foi solicitado que a empresa já mantivesse separada, na empresa, a documentação de suporte, tal como as Invoices, os Contratos de Câmbio e os Contratos Comerciais que deram origem às remessas.

Foi solicitada prorrogação de mais 20 dias, deferida por esta fiscalização, e em 01/03/2011 a empresa entregou um CD contendo respostas ao solicitado.

Para atender à Intimação de 12/05/2011, que em resumo era equivalente ao próprio Termo de Início que não havia sido atendido a contento, ou seja, informações sobre os tributos incidentes sobre remessas ao exterior, a empresa foi solicitada diversas vezes a comparecer à DEMAC/SPO tendo em vista que as suas informações prestadas estavam sempre com erros ou com informações insuficientes. Dessa forma, a cada análise das informações esta fiscalização solicitava o comparecimento do

representante legal da fiscalizada para tentar complementar as informações de maneira satisfatória, resultando nas seguintes reuniões com apresentações de informações/documentos pela empresa:

- 03/06/2011 :
 - 1 “CD” com comprovantes de solicitação em juízo de Certidões de Objeto e Pé de ações judiciais; e
 - 1 “CD” com alguns contratos de câmbio.
- 18/07/2011:
 - 1 “CD” contendo as certidões judiciais de Objeto e Pé.
- 22/07/2011:
 - 1 “CD” com contratos de câmbio;
 - 1 “CD” com a Planilha das Remessas, atualizada com novas informações;
 - 1 “CD” com uma amostragem de contratos comerciais e algumas invoices;
 - 1 “CD” com outros contratos de câmbio;
 - 1 “CD” com alguns contratos comerciais traduzidos.
- 26/07/2011:
 - 1 “CD” com a Planilha das Remessas, atualizada com novas informações; alguns contratos comerciais traduzidos.
- 03/08/2011:
 - 1 “CD” com contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices e nova Planilha de Remessas, tudo com atualização das informações.
- 17/08/2011
 - 1 “CD” com contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices, e as certidões de Objeto e Pé anteriormente apresentadas; e
 - 1 “CD” com nova Planilha de Remessas, com outras atualizações das informações
- 30/08/2011:
 - 1 “CD” com todas as informações acima atualizadas, ou seja, contratos de câmbio; contratos comerciais; invoices; as certidões de Objeto e Pé anteriormente apresentadas; e nova Planilha de Remessas ao exterior.

Desse modo, se há algo que pode ser *indubitavelmente* afirmado é que ***não há um não atendimento, mas sim um atendimento parcial das intimações fiscais***, o que discrepa da hipótese de agravamento da multa, que se configura apenas quando o Contribuinte ignora absolutamente as intimações fiscais.

Isso implica, pois, a incompatibilidade da situação fática com a hipótese de agravamento, não ocorrendo a tipicidade estrita essencial à incidência da penalidade.

Ad argumentandum, ainda que se compreenda a possibilidade de se interpretar o referido dispositivo como abarcando tanto o inadimplemento total quanto parcial, é inegável a existência de uma indeterminação lingüística objetivamente perceptível, o que enseja a aplicação do art.112 do Código Tributário Nacional, impondo ao Colegiado a adoção da interpretação mais favorável ao contribuinte, qual seja, a exigência de um descumprimento total das intimações fiscais.

Corroborando esse entendimento o Acórdão 101-94.820, julgado pelo 1º Conselho de Contribuintes em 27.01.2005, onde rechaçou-se a aplicação da multa agravada sob o fundamento: "*Nos termos do § 2º do art. 42, o que justifica o agravamento é o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos, e não a prestação de forma insatisfatória*". No caso, inclusive, considerou o relator ser irrelevante a intenção de ocultar ou fraudar a apuração dos fatos geradores para fins do agravamento em comento, quando houver o atendimento - ainda que insatisfatório - da intimação fiscal.

No mesmo sentido, pode-se mencionar, *exempli gratia*, os Acórdãos 101-94.715 e 101-94.711, ambos julgados no 1º Conselho de Contribuintes.

A existência de precedentes julgados pelos tribunais administrativos fazem prova empírica da dúvida objetiva que se aponta, a exigir a aplicação do art.112 do CTN.

Desse modo, afastado o agravamento de multa previsto no art.44, §2º da Lei 9.430/96.

Conclusão

Nos termos acima, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar o agravamento da multa previsto no art.44, §2º da Lei 9.430/96, acompanhando o relator quanto aos demais itens.

É como voto.

(Assinado com certificado digital)

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

1. Conforme já exposto no Relatório do presente voto, trata-se de auto de infração lavrado para exigir a CIDE TECNOLOGIA, instituída pela Lei nº 10.168/2000, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2007. Dentre os fundamentos convocados em Recurso Voluntário, o contribuinte alega que, mantida a exigência fiscal, deveria ser afastada a cobrança da multa de ofício, nos termos do art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96.

2. Ainda nos termos expostos pelo contribuinte, houve a impetração de mandado de segurança (autos n. 0001637-14.2011.4.03.6100) em favor da Recorrente com o escopo de debater a exação aqui tratada o que, inclusive, motivou o douto Relator reconhecer, acertadamente, a concomitância parcial entre as questões judicialmente abordadas com as aqui tratadas.

3. Segundo consta dos autos, o referido *mandamus* foi impetrado em 02/02/2011 e a liminar, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, foi concedida em 16/02/2011. Tanto a impetração, quanto a concessão da tutela provisória foram posteriores ao início de procedimento fiscalizatório, mas antes do lançamento do crédito tributário. Diante deste quadro, o douto Relator entendeu pela incidência do art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96, mais precisamente da parte final do referido parágrafo quando prescreve que a exclusão da multa em lançamento para prevenção da decadência só seria válida se a tutela provisória em ação judicial fosse concedida *antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo*, sendo o termo "procedimento" entendido como documento que ateste início de ação fiscal, mas não o veículo introdutor do lançamento do crédito tributário (resultado do procedimento)

4. Com a devida vênia, ousou divergir do ilustre Relator, uma vez que, embora a literalidade¹ do dispositivo possa induzir a tal conclusão, me parece que sua análise deve ser feita mediante um processo hermenêutico que vá para além da interpretação literal e, por conseguinte, convoque uma interpretação histórica e finalística. E, para tanto, mister se faz neste momento, inclusive, analisar a súmula CARF n. 17, *in verbis*:

Súmula CARF n° 17:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

5. Em um primeiro instante, a leitura do sobredito enunciado sumular poderia referendar o entendimento esposado pelo ínclito Relator do caso, em especial a parte final da referida súmula (*suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo*). Ocorre que, ao se analisar uma súmula de caráter judicativo, sua interpretação não pode se restringir a leitura do enunciado sumular *per se*, como se peça de lei fosse, cabendo ao intérprete, portanto, se debruçar sobre os acórdãos que lhe deram origem, comparando os fatos lá debatidos com os aqui tratados para, eventualmente, convocar a *ratio decidendi* dos precedentes para resolver o caso decidendo.

6. Pois bem. Realizando tal mister e analisando os acórdãos deste tribunal que originaram a referida súmula (Acórdão n° 201-74351, de 21/03/2001 Acórdão n° 203-07480, de 11/07/2001 Acórdão n° 202-15710, de 10/08/2004 Acórdão n° 202-15782, de 15/09/2004 Acórdão n° 202-16437, de 06/07/2005) percebe-se que as questões lá tratadas se diferem das aqui debatidas. Isso porque, conforme se observa de tais julgados, a discussão lá travada dizia respeito a inconformidade dos contribuintes em geral em se sujeitar a

¹ " O desprestígio da chamada interpretação literal dispensa meditações mais profundas, bastando recordar que, prevalecendo com o método de interpretação do direito, seríamos forçados a admitir estarem os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, credenciados a outorgar substância às mensagens legislativas, explicitando as proporções de significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade subtrairia à Hermenêutica Jurídica e à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário a um esforço sem expressão e sentido prático de existência." (CARVALHO, Paulo de Barros. *"Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos"*. "in" Revista da Faculdade de Direito da USP - vol. 105, jun./dez. 2010, p. 413.)

lançamentos para fins de prevenção de decadência. Em outros termos, os contribuintes questionavam a validade do art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96, entendendo ser incabível a realização de lançamentos (ainda que só de tributo para fins de prevenção de decadência) na hipótese de existir causa suspensiva da exigibilidade do crédito decorrente de ação judicial.

7. Logo, resta claro que a questão lá debatida não resolve o que se discute no presente caso. Aqui já estamos em outro estágio, no qual o art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96 é tido como válido, inclusive pelo contribuinte, cabendo aqui definir o conteúdo semântico da expressão "procedimento" referida no citado prescritivo legal, questão esta que - frise-se - **não foi objeto de análise por este Tribunal** e, por conseguinte, **não está contemplada na súmula CARF n. 17.**

8. Dito isso, cabe agora historiar a origem do art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96 e, conseqüentemente, sua finalidade.

9. Neste diapasão, é sabido que referido dispositivo legal foi uma resposta dada pelo legislador para encerrar uma discussão levantada pelos contribuintes em determinadas demandas judiciais. Durante um longo período os contribuintes alegaram que, uma vez promovida demanda judicial de caráter preventivo em que houvesse concessão de tutela provisória liminar, estaria o fisco impedido de lançar o correlato tributo. Ao final da demanda judicial (em regra, em prazo superior a 5 anos) e saindo derrotado, os contribuintes em geral alegavam a decadência do fisco para lançar o tributo então debatido judicialmente, o que suscitou a resposta legislativa do art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96.

10. A contextualização histórica do referido dispositivo permite alcançar a sua *finalidade*: permitir a preservação do crédito tributário, de modo que a demora na prestação jurisdicional provocada pelo contribuinte não afetasse, negativamente, o erário público. O objetivo, portanto, é salvaguardar o crédito tributário, o qual é aqui entendido como sinônimo do valor devido a título de tributo e não de montante decorrente de sanção negativa.

11. Sendo esta a finalidade da norma veiculada pelo art. 63, § 1º da lei n. 9.430/96, tenho para mim que o signo "procedimento" empregado na citada regra é sinônimo de veículo introdutor do crédito tributário (enunciado), ou seja, o **resultado** do processo de enunciação para a constituição do crédito tributário. Logo, se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é anterior ao seu lançamento, compete ao fisco lançar apenas o tributo (principal) sem, todavia, o acréscimo da correlata multa de ofício (acessório).

12. Desse modo, voto pelo afastamento da multa moratória no caso em tela.

(Assinado com certificado digital)

Diego Diniz Ribeiro