



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002290/2010-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.085 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2021
Recorrente SERVIBRÁS SERVIÇOS E VEÍCULOS BRASILEIROS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM PATROCÍNIO. INDEDUTIBILIDADE.

Nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.438/2006, são indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores despendidos a título de patrocínio.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento integralmente ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à matéria em que o relator foi vencido, o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lucia Machado Mourão, Flávio Machado Vilhena

Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O presente litígio tem origem em lançamento de ofício realizado para constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2007 e 2008, período em que o sujeito passivo apurou seus tributos com base nas regras do lucro real anual.

Conforme informado no relatório de auditoria fiscal (e-fl. 23 e ss.) e nos respectivos autos de infração (e-fl. 3 e ss.), a autoridade acusa o sujeito passivo de haver deduzido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pagamentos feitos à empresa BCA - Bazzo Competições Automobilísticas Ltda. a título de despesas com propaganda.

Explica que embora tenham sido contabilizadas como despesas de propaganda, nas respectivas notas-fiscais emitidas pela BCA (e-fl. 35 e ss.) consta que os pagamento referem-se a "*Patrocínio campeonato brasileiro de automobilismo categoria copa BR-Petrobrás ou Pick-up racing*".

Argumenta que, em razão do impedimento legal de dedução dos pagamentos feitos a título de patrocínio **das bases de cálculo** do IRPJ e da CSLL, o sujeito passivo os registrou como despesas com propaganda.

Informa a autoridade que, mesmo se os referidos pagamentos houvessem sido realizados a título de propaganda, não poderiam eles ter sido deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 366, § 2º, do RIR/99, pois a empresa BCA não mantinha escrituração regular.

Por fim, informa ainda a autoridade fiscal ter lançado também multa isolada pela falta de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, decorrente da glosa de despesas com propaganda.

Proposta impugnação ao lançamento (e-fl. 87 e ss.), a DRJ de origem julgou-a improcedente (e-fl. 251 e ss.), conforme ementa do julgado a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PROPAGANDA OU PUBLICIDADE. DEDUTIBILIDADE A dedutibilidade das despesas de propaganda, pagas ou creditada a quaisquer pessoa jurídica, somente são admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for inscrita no CNPJ e possuir escrituração regular.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido.

(...)

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário (e-fl. 263 e ss.), onde alega, em síntese, o seguinte:

- a) que é incabível a glosa de despesas com propaganda realizada em razão de a empresa BCA não possuir escrituração regular;
- b) que conforme comprovam os documentos anexados à impugnação, a BCA constava como inscrita no CNPJ desde 10/03/1992, estava com sua situação cadastral "ativa" em 11/08/2010, e nessa mesma data não possuía débitos perante a RFB;
- c) que as despesas com propaganda atendem ao disposto no art. 299 do RIR/99;
- d) que não lhe cabe demonstrar que a BCA mantinha escrituração regular, até porque não detém poder de polícia;
- e) que é ilegal a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente é importante esclarecer que, conforme relatado pelo autor da ação fiscal, o **principal argumento** indicado para a glosa das despesas **contabilizadas** pelo sujeito passivo sob a rubrica de propaganda é que, em verdade, tratam-se de despesas com "**Patrocínio campeonato brasileiro de automobilismo categoria copa BR-Petrobrás ou Pick-up racing**", conforme descrito nas notas-fiscais emitidas pela empresa BCA - Bazzo Competições Automobilísticas Ltda., sendo que **os gastos com patrocínio são indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL**, nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.438/2006, *in verbis*:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2015, inclusive, **poderão ser deduzidos do imposto de renda devido**, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas ou em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real **os valores despendidos a título de patrocínio** ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte. (Redação dada pela Lei nº 11.472, de 2007) (g.n.)

§ 1º As deduções de que trata o caput deste artigo ficam limitadas:

I - relativamente à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em cada período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 11.472, de 2007)

(...)

§ 2º **As pessoas jurídicas não poderão deduzir os valores de que trata o caput deste artigo para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**. (g.n.)

(...)

No caso, **as próprias divulgações em jornais e revistas acerca da competição automobilística denominada "Pick-up Racing", e respectivos registros fotográficos, todos acostados aos autos pelo próprio sujeito passivo** (e-fl. 132 e ss.), corroboram o que está registrado nas aludidas notas-fiscais, no sentido de que os pagamentos tiveram como destinação o **patrocínio** da ora recorrente à empresa BCA - Bazzo Competições Automobilísticas Ltda., que

tinha como sócio o Sr. Nelson Edi Bazzo, o qual participava da referida competição automobilística.

Em síntese, não se trata de despesas com propaganda, mas sim com patrocínio, daí porque não poderiam ter sido elas deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme estabelecido na norma legal acima transcrita.

Isso posto, **não é necessário à resolução do presente litígio adentrar-se ao exame do argumento subsidiário apontado pelo autor da ação fiscal**, segundo o qual, mesmo que se admitisse que se tratassem de despesas com propaganda, tal como registrado na contabilidade da recorrente, tais despesas não poderiam ser deduzidas do lucro real por inobservância do disposto no art. 366, § 2º, do RIR/99.

Em relação à alegada "concomitância" entre a multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e a multa de ofício imposta pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados ao final do respectivo ano-calendário, é de se dizer inicialmente que **não se aplica** ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 105, já que os fatos geradores ora sob exame ocorreram após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que promoveu significativas alterações na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

E com essa nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 resta claro que a infração referente à falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, punível com a mencionada multa isolada, é **autônoma** em relação à infração referente à falta de pagamento de IRPJ e CSLL ao final do respectivo ano-calendário, e vice-versa.

Isso posto, deve-se manter a exigência da multa isolada lançada.

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator designado.

Em que pese as lúcidas e sempre muito bem construídas ponderações do ilustre relator, Conselheiro Marcelo Cuba Netto, a maioria do colegiado divergiu do entendimento quanto à possibilidade de aplicação, de forma concomitante, da multa isolada (pelo não recolhimento ou recolhimento parcial das estimativas) e da multa de ofício (pela constituição de ofício, pela fiscalização, do crédito tributário), cabendo a mim redigir o voto vencedor neste ponto. É o que passo a fazer.

Sabe-se, neste sentido, que, até o advento da Lei nº 11.488/07, o entendimento deste Conselho Administrativo Fiscais estava pacificado quanto à impossibilidade de serem aplicadas, de forma concomitante, a multa de ofício e isolada, aquela pela constituição do crédito tributário e esta, a isolada, pelo eventual não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas durante o ano-calendário. Este entendimento, inclusive, restou sumulado, como se observa do excerto da Súmula CARF nº 105, que tem a seguinte redação:

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.

Ocorre que, com a edição da Lei nº 11.488/07, o entendimento até então consolidado no âmbito do CARF passou a ser contestado por diversos julgadores administrativos que, como defendeu o ilustre relator, passaram a entender pela possibilidade de aplicação cumulativa das penalidades, com o que, *data venia*, não se pode concordar. Explica-se.

Antes das alterações promovidas pela mencionada legislação, esta era a redação original do artigo 44 da Lei nº 9.430:

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

I. de 75%, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

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

(...)

IV. isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 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; (destacou-se)

Posteriormente, a Lei nº 11.488/07 deu a seguinte redação ao mencionado artigo da Lei nº 9.430/96:

Artigo 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I. de 75% 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%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do artigo 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. (destacou-se)

Veja-se, de pronto, que não houve uma alteração substancial na redação do dispositivo legal, que pudesse justificar a não aplicação do verbete da súmula 105 citado acima.

Antes e depois das alterações promovidas pela Lei 11.488/07, nos casos de não recolhimento ou recolhimento a menor das estimativas mensais pela pessoa jurídica, a multa isolada devia e deve ser aplicada quando não houver o recolhimento da estimativa mensal ou quando o recolhimento desta for parcial, ainda que tenha sido “*apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”.

Não se pode perder de vista que a redação dos dispositivos é quase idêntica. Com toda venia, não se entende o motivo pelo qual se chega a duas conclusões distintas (uma para os

fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007 e outra para os fatos ocorridos após esta data), tendo como base textos legais cuja redação se mostra bem próxima.

Por outro lado, entende-se que o propósito da multa isolada é específico: punir o descumprimento da norma que impõe às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual o recolhimento mensal por estimativa, seja com bases presumidas, seja com o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Assim, a multa isolada poderá ser aplicada no curso do ano-calendário, quando for detectada a insuficiência ou o não recolhimento das estimativas ou, ao final do exercício, quando verificada as mesmas hipóteses, independentemente se tiver sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

O que não se pode admitir é pretender aplicá-la de forma concomitante nos casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, uma vez que se estaria dando uma amplitude ao dispositivo legal não pretendida pelo legislador.

Não se pode olvidar que as alterações promovidas pela Lei 11.488/07, como se depreende da exposição dos motivos da MP nº 351/2007, tiveram como objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*.

Em nenhum momento, com as alterações promovidas na Lei nº 9.430/96, o legislador demonstrou que as mudanças teriam o condão de autorizar a aplicação concomitante das penalidades.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar casos idênticos ao presente, cujos fatos geradores ocorreram, inclusive, após o ano-calendário de 2007, ou seja, já na vigência das alterações promovidas pela Lei 11.488/07 na Lei nº 9.430/96, tem proferido julgados no sentido de que a multa isolada seria absorvida pela multa de ofício, tendo em vista o princípio da consunção. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

.....

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015) (destacou-se)

Não se pode, neste ponto, deixar de mencionar que a consunção, em que pese ser oriunda do Direito Penal, também se aplica ao Direito Tributário Sancionador.

A uma, porque, a não aplicação desse instituto, levaria à conclusão de que estaria equivocado o entendimento pacificado pelo CARF, quando encampou o princípio da consunção ao editar o verbete da já citada súmula 105.

A análise mais detida dos precedentes que deram origem àquela súmula demonstra que o entendimento sempre foi pela aplicação do princípio da consunção no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Confira-se a ementa de um daqueles precedentes:

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. (acórdão nº 9101-001.261 – Sessão de 22/11/2011) (destacou-se)

A duas, porque o próprio Superior Tribunal de Justiça, como demonstrado, é bastante claro no sentido de que o princípio da consunção, mesmo sendo um princípio de direito penal, pode e deve ser aplicado no âmbito do direito tributário sancionador. No acórdão

proferido nos autos do Resp. 1.496.354, cuja ementa foi citada acima, o Ministro relator deixou claro no voto proferido que:

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. (destacou-se)

E a mais balizada doutrina não destoa deste entendimento. O professor Paulo Roberto Coimbra Silva, em brilhante obra dedicada ao tema do “Direito Tributário Sancionador”, leciona no sentido de “*ser a aplicação dos princípios gerais da repressão ao Direito Tributário Sancionador uma regra, sujeita a exceções lógica, axiológica e teologicamente justificável*”, ou seja, em que pese haver exceções (absolutas ou parciais), em regra, os princípios forjados no âmbito do Direito Penal e do Direito Processual Penal são plenamente aplicáveis no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras:

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. Pág. 271)

Pelas razões aqui expostas, renovando a venia ao relator, vota-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tão-somente para afastar a aplicação da multa isolada, uma vez que esta não pode ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias