



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11030.000381/2009-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.253 – 1ª Turma Especial
Sessão de 8 de novembro de 2012
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente TELEVISÃO ALTO URUGUAI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA VEICULADA PELAS EMPRESAS DE RADIODIFUSÃO. BENEFÍCIO FISCAL. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. CÁLCULO

O benefício concedido às empresas de radiodifusão de ressarcimento fiscal pela utilização de horário para transmissão de programas e propagandas eleitorais gratuitas deve ser calculado consoante previsto nas normas regulamentares, em função do preço efetivamente praticado e do tempo comprovadamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração do horário eleitoral.

LUCRO ARBITRADO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL

Não demonstrado nos autos os motivos determinantes da desclassificação da escrita contábil, pela sua imprestabilidade, e considerando que o arbitramento do lucro somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real, deve ser cancelada a exigência.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

É incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidas as Conselheiras Maria de Lourdes Ramirez (Relatora) e Carmen Ferreira Saraiva que mantêm a

multa isolada (50%) aplicada sobre os valores tributados de ofício em concomitância com a multa de ofício regular (75%). Designada para redigir o voto vencedor sobre a matéria divergente (concomitância) a Conselheira Ana de Barros Fernandes.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Recorre a empresa acima epigrafada de decisão da 8ª. Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJI que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada contra as exigências consubstanciadas nos autos.

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; que exigem da empresa acima qualificada o crédito tributário no valor total de R\$ 901.916,29, aí incluídos o principal, a multa de ofício, a multa isolada e os juros de mora calculados até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades apuradas nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006 (fls. 02/22) descritas no Termo de Verificação da Ação Fiscal de fls. 23/41 parte integrante das autuações.

De acordo com o relato da autoridade fiscal a contribuinte Televisão Alto Uruguai é uma unidade empresarial filiada à Televisão Gaúcha S/A e, por conseguinte, à Rede Globo de Televisão. Nos anos-calendário 2005 e 2006 a auditoria fiscal procedeu à glosa de deduções de despesas com propaganda eleitoral e partidária que teriam sido apropriadas em valores maiores que os permitidos. No ano-calendário 2004 as infrações apuradas referir-se-iam a empréstimo não comprovado para pagamentos de dividendos a acionistas, falta de escrituração das contas Caixa e Bancos e encontro de contas de créditos com as redes de TV. Nesse ano calendário, por considerar que a contabilidade da empresa não se prestou a (i) demonstrar as contas de aplicação financeira e contas bancárias em instituições financeiras; (ii) permitir a conferência dos recebimentos de faturas e pagamentos de dívidas, (iii) que a conta caixa seria utilizada apenas para registrar pequenas despesas, e, finalmente, pela falta de demonstração de repasses à TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A, a fiscalização arbitrou o lucro da empresa.

Por bem resumir os fatos, transcrevo trechos do relatório da DRJ no Rio de Janeiro/RJ:

“ ...

Segundo o termo de constatação fiscal (TVF) de fls. 23/41, a interessada, optante pelo lucro real no período auditado, efetuou, nos anos-calendário 2005 e 2006, a exclusão de despesas com propagandas eleitorais ou partidárias em montante superior a 40% do total de sua receita bruta declarada, fração que, no entender da fiscalização, significava quase a totalidade da disponibilidade de horários comerciais disponíveis para interessada.

Aduz a fiscalização que, na propaganda partidária ou eleitoral, o custo legal dos horários cedidos é de 25% do preço praticado pela emissora, sendo que apenas 80% de tal custo é passível de dedução das bases de cálculo dos tributos lançados. Já nos casos das denominadas inserções partidárias, legalmente limitadas a 5 minutos diários, a dedução é de 100% do valor praticado para o horário.

Frustradas diversas intimações para que a interessada apresentasse sua grade de publicidade, houve por bem a fiscalização apurar a diferença entre os valores deduzidos pela interessada a título de inserções partidárias e os respectivos limites máximos, estes consoantes ao que determina o TSE. Por tal procedimento, detectou-se excesso de deduções, assim distribuído: R\$ 496.507,99 no ano de 2005, R\$ 273.653,71 no 1º. semestre de 2006 e R\$ 486.472,47 no período de agosto a outubro de 2006. A mesma sistemática fora adotada para apurar o excedente quanto às propagandas eleitorais e partidárias, resultando nos valores de R\$ 47.465,28 para 2005 e R\$ 22.822,88 no 1º. semestre de 2006. A fiscalização observou que, em virtude de tais fatos, a interessada deixou de recolher estimativas de IRPJ.

Da análise de diversas faturas e contratos firmados entre a interessada e seus clientes, a fiscalização observou que ocorria a concessão de descontos que variavam entre 15% e 40%, com média de 21%. Considerando tal fato e, ainda, que a legislação determina que o custo a ser deduzido deve ser calculado com base nos valores cobrados dos anunciantes, a autoridade fiscal aplicou uma redução de 20% nos valores que calculou.

Noutro giro, a fiscalização detectou suposto empréstimo da RBS Administração e Cobrança Ltda. em favor da interessada, no valor de R\$ 882.822,30 e tomado em 31/12/2004. Consignou a autoridade fiscal que, mesmo circularizando a auditoria para alcançar a cedente, não restou comprovada a efetiva entrega do numerário e nem havia registro do ingresso nas contas contábeis referentes a bancos ou caixa. Não obstante, foi possível constatar que a interessada pagou valor igual ao objeto do empréstimo em tela a seus acionistas.

Prosseguindo na análise da escrituração da interessada, a fiscalização identificou a falta de registro (i) dos repasses contratados junto à concessionária de sinal de televisão; (ii) do efetivo recebimento do empréstimo acima referido; (iii) das contas de aplicação financeira. Também observou que a conta caixa foi utilizada somente para pagamentos de pequenas despesas, bem como não havia correspondência entre as faturas e a contabilidade. Ante os fatos, foi efetuado o arbitramento do lucro do período, tomando como base os valores relacionados na tabela de fls. 39.

Das constatações da autoridade fiscal, resultaram as autuações de IRPJ - concernentes a "exclusões / compensações não autorizadas na apuração do lucro real", "receitas operacionais" e "multas isoladas / diferença apurada entre o valor

escriturado e o apurado pela fiscalização - IRPJ estimativa" - e de CSLL - afeta à "CSLL sobre receitas não declaradas".

Inconformada com os lançamentos, dos quais tomou ciência em 26/03/2009 (fls. 3 e 15), a interessada, interpôs, no dia 27 do mês seguinte (fls. 803), as impugnações de fls. 805/814 e 1.072/1.093, nas quais, em síntese, alegou:

• que o arbitramento do lucro é ilegal pelas seguintes razões:

1. "a fiscalização não compreendeu (...) a organização administrativa e operacional da companhia, bem como seu relacionamento com outras empresas que compõem o grupo RBS", devendo-se observar (i) que "a própria jurisprudência administrativa enfatiza a liberdade que a empresa possui para desenvolver sua atividade, não podendo a fiscalização insurgir-se contra as operações adotadas pelo contribuinte" e (ii) que "a Constituição federal assegura 'o livre exercício de qualquer atividade econômica' (art. 170, § único)";
2. "os documentos necessários para a verificação da contabilidade da impugnante são idôneos e foram devidamente apresentados";
3. a teor dos arts. 923 e 924 do RIR/99 e do art. 8º do DL n.º 486/69, "a contabilidade faz prova a favor do contribuinte";
4. "em relação à suposta falta de demonstração dos repasses à TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A, foram apresentados à fiscalização os respectivos contratos entre as partes que demonstram que a receita da publicidade local pertence inteiramente à Impugnante. Essa é a forma ajustada pelas partes de distribuir as receitas";
5. "os demais itens elencados no Auto de Infração para embasar o arbitramento (...) decorrem da total incompreensão da fiscalização sobre a forma com (sic) a Impugnante gerencia suas contas a receber e a pagar", posto que "a cobrança dos créditos e o pagamento de débitos da Impugnante são efetuados por meio de uma outra empresa do grupo RBS, a RBS Administração e Cobranças Ltda." o que "permite a racionalização das operações, com a redução dos custos operacionais";
6. "a Impugnante emite faturas de cobrança contra seus clientes e endossa os títulos para a RBS Administração e Cobranças Ltda. para que esta proceda à efetiva cobrança do crédito. Toda a operação é devidamente contabilizada na Cedente e na Cessionária, como demonstram os lançamentos contábeis. A receita é apropriada pela Impugnante, que paga os tributos respectivos, e o valor recebido permanece como crédito na empresa RBS Administração e Cobrança, em razão do que "a Impugnante não necessita possuir conta em bancos, pois todo o processo de recebimento e pagamentos é efetuado pela empresa RBS Administração e Cobranças Ltda.", procedimento que "em nada altera a contabilização. Todos os recebimentos de créditos efetuados pela RBS Administração e Cobrança são contabilizados na Televisão Alto Uruguai";
7. "esclarecida a forma de operação junto à empresa RBS Administração e Cobrança Ltda., é possível compreender que o mútuo efetuado entre a Impugnante e a empresa RBS TV Florianópolis S/A não necessita ser transferido efetivamente por meio de contas bancárias de instituições financeiras", posto que "uma vez que a empresa RBS TV Florianópolis S/A possui saldo credor junto à RBS Administração e Cobrança Ltda., pode ela ceder esse crédito para a Impugnante, por meio de um contrato de mútuo", devendo-se considerar que "tratando-se de empresas do mesmo grupo

econômico, compreensível que uma empresa superavitária forneça recursos para empresas que estejam momentaneamente deficitárias".

- que o recálculo, efetuado pela fiscalização, do tempo utilizado na programação é ilegal porque:

1. "o tempo a ser utilizado pela propaganda eleitoral na grade de programação da Impugnante é previsto na legislação eleitoral";

2. "o valor do custo da compensação independe de efetiva utilização dos demais horários para que seja autorizado o seu ressarcimento";

3. "é irrelevante para o cálculo do valor a ser excluído do lucro líquido da Impugnante que a autoridade fiscal tenha acesso à grade de publicidade da Impugnante. O que importa para esse cálculo é que o preço do espaço comercializável seja devidamente informado pela Impugnante à autoridade fiscal".

- que não houve excesso na contabilização dos ressarcimentos das inserções e propagandas partidárias, conclusão errônea a que teria chegado a fiscalização em razão:

1. da adoção da forma de cálculo que levou em conta o recálculo já contestado;

2. de ter deixado de "contabilizar as inserções e programas partidários veiculados regionalmente, levando em consideração apenas as inserções e programas eleitorais veiculados nacionalmente".

- que foi inadequada a demonstração do montante tributável, já que "o auto de infração não demonstrou adequadamente a incorreção das deduções efetuadas pela Impugnante";

- que a multa isolada é inaplicável ao caso, posto que fora efetuado lançamento com aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, exigência que, se cumulada com a multa do inciso IV do mesmo dispositivo, acarretaria *bis in idem*.

Na apreciação do litígio a 8ª. Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJI, adotando em unanimidade o voto do relator, a seguir parcialmente reproduzido, assim se posicionou (fls. 1.737/1.745):

...

Pois bem. A existência de disciplina legal quanto ao tempo de divulgação eleitoral é fato incontroverso entre as partes, já que alegada pela interessada e considerada pela fiscalização em seus cálculos. Já a divergência quanto aos valores - qual seja, ser a referência para o cálculo da dedução o preço efetivamente comercializado ou o comercializável - se resolve pela simples leitura do art. 10 do Decreto n.º 5.331/05 (que revogou o Decreto n.º 3.786/01, também mencionado pela interessada), que irradia, com clareza solar, ser o "comercializável" atributo do espaço e não do preço, razão pela qual o feito fiscal não merece reproche quanto à glosa dos excessos de ressarcimento de inserções partidárias e programas partidários eleitorais. Vale a transcrição do aludido dispositivo:

Art. 10 As emissoras de rádio e televisão obrigadas a divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ),

excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

Quanto ao arbitramento do lucro, parece não ter restado outra opção à fiscalização, já que a escrituração da interessada não refletia com fidelidade fatos contábeis fundamentais à operação e ao fluxo contábil da empresa, tais como o empréstimo relatado, aplicações financeiras e repasses à concessionária de sinal. Neste ponto, a defesa alegou que a "contabilidade" faz prova em seu favor e que dispõe de organização operacional em que centraliza seus créditos e débitos em pessoa jurídica terceirizada.

Importa frisar que a escrituração goza da presunção de veracidade até o ponto em que não entra em rumo de colisão com a documentação que lhe dá suporte, exatamente o que aconteceu no caso em tela. Não se trata, como quis fazer parecer a interessada, de ignorar o arranjo operacional do contribuinte, mas não há que se falar numa "organização administrativa" da empresa que implique, por exemplo, a contratação de empréstimo que, tomado em nome de uma pessoa jurídica, seja direcionado a outra. De igual modo, revela-se injustificável a não escrituração de aplicações financeiras, tanto assim que nem mesmo a interessada aventurou-se neste tema. Por tudo isso, revelou-se acertado o arbitramento do lucro.

Já no que tange a imposição de multa isolada, consignou a fiscalização que a escurmanta nasceu da falta das estimativas que, não fosse o excesso na dedução dos valores de propaganda e inserções partidárias, haveria de ter sido recolhida. A interessada se defende alegando *bis in idem* pela concomitância desta penalidade com a multa de ofício.

Sobre o tema, confesso meu desconforto com o montante final da punição que dessa forma se comina ao sujeito passivo. No entanto, é de se reconhecer que não há impedimento legal para tal. Ao contrário, a lei é clara ao fixar a multa isolada nos seguintes termos:

...

Em situações como esta, resta ao julgador observar a parêmia *in claris, interpretatio cesat* (na clareza da lei não cabe interpretação), para curvar-se lei, como autoridade administrativa vinculada que é nos termos do art. 142 do CTN.

Certo é que não há que se falar em *bis in idem*. É que enquanto a multa de ofício incidiu sobre os valores de tributos não pagos pela interessada, a multa isolada resultou da falta de recolhimento das estimativas a que ela estava obrigada e que possuem natureza jurídica não de tributo, mas de mera antecipação. Trata-se, portanto, de penalidades distintas e com fundamentos diversos, o que afasta por completo a aventada hipótese de dupla punição.

Ante o exposto, nego provimento à impugnação, para manter a exigência fiscal nos termos em que fora formulada.

Notificada da decisão, em 25/08/2011 (AR fl..), apresentou a interessada, em 21/09/2011, o recurso voluntário.

Inicialmente descreveu os fatos que envolvem a autuação, em razão de duas situações distintas. A primeira, relativa ao arbitramento do lucro no ano-calendário 2004 para determinação da CSLL e IRPJ do período, efetuado pela autoridade fiscal sob o argumento de

que a contabilidade da empresa não seria apta a fundamentar suas movimentações financeiras no período. A segunda, referente às exclusões do lucro líquido efetuadas a título de compensação pela divulgação eleitoral gratuita nos períodos de 2005 e 2006, a fim de determinar o IRPJ devido, sustentando-se, a autoridade fiscal no fato de que, ao excluir cerca de 40% do total de sua receita bruta com despesas de propagandas eleitorais ou partidárias, a recorrente estaria agindo em desacordo com os Decretos n.ºs 3.786/01 e 5.331/05. Com base nesse entendimento teria requerido a apresentação de documentos para que fosse revisado o cálculo então efetuado.

Assinala que a autoridade fiscal, sob a justificativa de que os documentos apresentados seriam insuficientes para se calcular o valor que deveria ser ressarcido, recalculou, mediante fórmula desprovida de base legal, o valor do minuto utilizado pelas inserções partidárias de acordo com uma “média”. Ao se deparar com valor superior àquele contabilizado pela empresa, lavrou o auto de infração com a glosa da diferença encontrada entre esses valores.

Observa que na impugnação apresentada buscou demonstrar que sua contabilidade estava de acordo com a sua organização administrativa e que inexistiria qualquer justificativa para o arbitramento realizado no período de 2004 e defendeu, ainda, a correção do cálculo para identificação das deduções realizadas (período de 2005 e 2006), vez que a legislação exige a observância do valor do espaço comercializável sendo irrelevantes o valor cobrado pela empresa ou mesmo sua utilização efetiva. Entende que, dessa forma, os documentos necessários ao cálculo das deduções efetuadas foram devidamente apresentados à autoridade fiscal e que seria desnecessária a apresentação de outros documentos sigilosos, como a sua grade de programação.

Afirma que os julgadores de 1ª instância administrativa entenderam que a contabilidade referente ao ano de 2004 não se compatibilizava com os documentos que lhe serviram de comprovação e que, em relação aos períodos de 2005 e 2006, o valor das inserções partidárias a ser considerado para as deduções efetuadas deveria tomar como base o valor do espaço *comercializado*, isto é, efetivamente cobrado pela empresa, e não o espaço *comercializável* e, nessas condições, a não apresentação da grade de programação justificaria o recálculo das exclusões realizadas.

Entende que a decisão recorrida não demonstrou o que levou em consideração para firmar entendimento no sentido de que a escrituração da empresa não reflete a realidade dos fatos e que a despeito de tudo o que teria sido explicitado no que tange às particularidades de sua organização administrativa e prova documental apresentada, tais questões não teriam sido enfrentadas pela decisão recorrida.

Descreve que a fiscalização arbitrou o lucro do ano de 2004, sinteticamente pelas seguintes razões: a) falta de demonstração dos repasses à TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A; b) falta de demonstração do ingresso efetivo de R\$ 882.822,30 recebidos da RBS TV Florianópolis S/A; c) falta de demonstração das contas de aplicação financeira e contas bancárias em instituições financeiras; d) impossibilidade de conferência dos recebimentos das faturas com a contabilidade; e e) Conta Caixa utilizada apenas para pequenas despesas.

Afirma que, ao contrário do alegado pela fiscalização, a recorrente não seria uma filial disfarçada da RBS Administração e Cobranças Ltda. e que tampouco possuiria contabilidade desorganizada e que a autuação teria se fundamentado em opiniões do agente fiscalizador sobre a forma de organização operacional da empresa.

Assevera que nenhum das razões que motivaram arbitramento seriam subsistentes. Nesse sentido, em relação à falta de demonstração dos repasses à TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A, teriam sido apresentados à auditoria os respectivos contratos entre as partes que demonstram que a receita da publicidade local pertence inteiramente à Recorrente. Essa seria a forma ajustada pelas partes para a distribuição das receitas. Assim, a receita obtida com a publicidade local ficaria inteiramente com a recorrente, não havendo necessidade de repassar esses valores para a TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A.

Da mesma forma os demais itens elencados no Auto de Infração para embasar o arbitramento - falta de demonstração do ingresso efetivo de R\$ 882.822,30 recebidos da RBS TV Florianópolis S/A; falta de demonstração das contas de aplicação financeira e contas bancárias em instituições financeiras; impossibilidade de conferência do recebimento das faturas com a contabilidade e; Conta Caixa utilizada apenas para pequenas despesas - decorreriam da total incompreensão da fiscalização sobre a forma com que a empresa gerencia suas contas a receber e a pagar, posto que a cobrança dos créditos e o pagamento de débitos são efetuados por meio de uma outra empresa do grupo RBS, a RBS Administração e Cobranças Ltda. o que permitiria a racionalização das operações, com a redução dos custos operacionais.

Afirma que todas as despesas são lançadas na contabilidade da empresa recorrente que, por meio do sistema informatizado, emite autorização para que a empresa RBS Administração e Cobrança efetue o pagamento dessas despesas. A RBS Administração e Cobrança, por sua vez, paga as despesas, debitando o respectivo valor em sua contabilidade da conta da instituição financeira e que procedimento semelhante ocorreria em relação aos recebimentos, como exemplifica.

Relata que emite faturas de cobrança contra seus clientes e endossa os títulos para a RBS Administração e Cobranças Ltda. para que esta proceda à efetiva cobrança do crédito. Toda a operação estaria contabilizada na Cedente e na Cessionária, como demonstrariam os lançamentos contábeis. A receita seria apropriada pela recorrente que paga os tributos respectivos, e o valor recebido permaneceria como crédito na empresa RBS Administração e Cobrança, em razão do que não necessita possuir conta em bancos, pois todo o processo de recebimento e pagamentos seria efetuado pela empresa RBS Administração e Cobranças Ltda., procedimento que em nada alteraria a contabilização. Todos os recebimentos de créditos efetuados pela RBS Administração e Cobrança seriam contabilizados na Televisão Alto Uruguai.

Aduz que, esclarecida a forma de operação junto à empresa RBS Administração e Cobrança Ltda., seria possível compreender que o mútuo efetuado com a empresa RBS TV Florianópolis S/A não necessitaria ser transferido efetivamente por meio de contas bancárias de instituições financeiras, posto que uma vez que a empresa RBS TV Florianópolis S/A possui saldo credor junto à RBS Administração e Cobrança Ltda., pode ela ceder esse crédito para a recorrente, por meio de um contrato de mútuo, devendo-se considerar que se tratando de empresas do mesmo grupo econômico, compreensível que uma empresa superavitária forneça recursos para empresas que estejam momentaneamente deficitárias.

Nesse sentido o arbitramento seria absolutamente ilegal e desnecessário pois trata-se de um procedimento de caráter excepcional que somente deve ser adotado em casos extremos quando houver impossibilidade de se identificar os elementos que compõem a obrigação tributária, não se aplicando, portanto, ao caso. Eventual discordância com a forma pela qual a empresa está estruturada não justificaria o arbitramento pois a pessoa jurídica seria livre para adotar os procedimentos operacionais que entender mais apropriados a serviço que

pretende prestar. Acrescenta que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, nos termos da legislação em vigor e jurisprudência administrativa que transcreve.

No tocante ao ressarcimento fiscal dos anos de 2005 e 2006 reproduz as razões de defesa deduzidas na impugnação, adiante uma vez mais sintetizadas:

1. que o tempo a ser utilizado pela propaganda eleitoral na grade de programação da empresa recorrente é previsto na legislação eleitoral.

2. que o valor do custo da compensação independe de efetiva utilização dos demais horários para que seja autorizado o seu ressarcimento.

3. que os artigos 1º. dos Decretos n.ºs 3.786/01 e 5.331/04 prevêem que está autorizada a exclusão do lucro líquido do valor calculado em razão de dois fatores: “preço do espaço comercializável” e “tempo que seria efetivamente utilizado” e que, segundo entendimento do então Conselho de Contribuintes do MF, o tempo “efetivamente utilizado” seria o tempo “potencialmente passível de utilização”, conforme trecho de voto que reproduz.

4. que os dispositivos em questão não se referem a “espaço comercializado” ou a “tempo que foi efetivamente utilizado”; isto é, a legislação vigente determina que, caso seja utilizado tempo que poderia ser comercializado em sua grade de programação para divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral, teria a empresa o direito à obtenção da respectiva compensação fiscal.

5. que seria, assim, irrelevante para o cálculo do valor a ser excluído do lucro líquido da recorrente que a autoridade fiscal tenha acesso à sua grade de publicidade importando para esse cálculo que o preço do espaço comercializável seja devidamente informado à autoridade fiscal.

6. que diante dos fatos e considerando que todos os documentos necessários ao cálculo do ressarcimento foram fornecidos, e ainda, que o fato de que esse valor tenha alcançado 40% da receita bruta contabilizada, por si só não seria razão para colocar em dúvida a veracidade das informações prestadas, tornando, assim, ilegal o recálculo efetuado pela fiscalização.

7. que não teria havido excesso na contabilização dos ressarcimentos das inserções e propagandas partidárias, conclusão errônea a que teria chegado a fiscalização.

8. que nas planilhas contendo o cálculo das médias de preço por minuto para as inserções e programas partidários e recálculo dos ressarcimentos devidos em cada modalidade a fiscalização teria de ter deixado de contabilizar as inserções e programas partidários veiculados regionalmente, levando em consideração apenas as inserções e programas eleitorais veiculados nacionalmente.

9. que foi inadequada a demonstração do montante tributável, já que o auto de infração não demonstrou adequadamente a incorreção das deduções efetuadas pela recorrente.

Finaliza defendendo que a multa isolada é inaplicável ao caso, posto que fora efetuado lançamento com aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do § 1º do art. 44 da

Lei 9.430/96, exigência que, se cumulada com a multa do inciso IV do mesmo dispositivo, acarretaria *bis in idem*. Nesse sentido seria a jurisprudência administrativa predominante.

Requer, em conclusão, que o recurso seja julgado procedente para declarar totalmente insubsistentes os autos de infração.

Fez sustentação oral em plenário, pela recorrente, a Dra. Vanessa Grazziotin Dexheimer, OAB/RS nº 79.592.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Para uma adequada análise dos fatos adoto, neste voto, a ordem observada no Termo de Verificação Fiscal.

1 Compensação Fiscal pela Divulgação Gratuita de Propaganda Partidária ou Eleitoral. Anos-Calendarário 2005 e 2006.

Para bem delimitar o cerne do litígio em relação ao assunto compensação fiscal cumpre, inicialmente, esclarecer os conceitos que o envolvem.

A compensação fiscal destina-se a ressarcir empresas de telecomunicações pela divulgação compulsória de propaganda partidária ou eleitoral de partidos políticos mediante a utilização de seus horários de programação e de propaganda e está prevista no parágrafo único do artigo 52 da Lei nº 9.096, de 1995:

Art. 52 (...)

Parágrafo único. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.

É importante destacar que existe diferença entre propaganda partidária e propaganda eleitoral. A legislação eleitoral as define claramente e estabelece dois momentos distintos para a utilização de cada uma delas.

1) A propaganda partidária é exibida pelas empresas de comunicação que gozam de concessão pública, o que se pode definir como rádio e televisão. Normalmente é exibida no semestre antecedente ao da realização do pleito, tendo suas regras prescritas pelo artigo 45 da Lei nº 9.096 de 1995, que estabelece seus objetivos e as respectivas vedações. A propaganda partidária tem como um de seus pilares a intenção de comunicar o intuito de estabelecer coligações nas eleições que se aproximam, assim como difundir os programas partidários, transmitir mensagens aos filiados sobre a execução do programa partidário e as atividades congressuais do partido além de divulgar a posição do partido em relação a temas

políticos. Nesse espaço não é permitido de forma alguma a realização de propaganda eleitoral antecipada para determinado candidato difundir os programas partidários.

2) Para definir **propaganda eleitoral**, utilizemo-nos de trecho de decisão do Tribunal Superior Eleitoral (TSE) de nº. 16.183, de 17.02.2000, que assim a define: “*Entende-se como ato de **propaganda eleitoral** aquele que leva ao conhecimento geral, ainda que de forma dissimulada, a candidatura, mesmo que apenas postulada, a ação política que se pretende desenvolver ou razões que induzam a concluir que o beneficiário é o mais apto ao exercício de função pública.* (Rel. Min. Eduardo Alckmin. DJU, 14-5-1999, p.13.112).

Continuando a explanação, tomo por empréstimo os seguintes trechos do Termo de Verificação da Ação Fiscal:

Os Programas Partidários e Eleitorais são sempre realizados no horário nobre, ou seja, no horário das 13 horas e das 20:30 horas. As inserções partidárias são veiculadas no decorrer da programação diária, ou seja, da 8 horas às 24 horas.

...

A própria legislação que rege a matéria deixa claro os limites de utilização e seu custo:

Na propaganda partidária ou eleitoral, sempre realizadas nos horários nobres, o valor a ser ressarcido, pela legislação é parte do horário utilizado dos comerciais, ou seja, para obtermos o cálculo do custo a ser descontado da base de cálculo do Imposto de Renda é: 25% do custo do horário e destes 25%, somente 80% que podem ser descontados.

...

Nas inserções partidárias a legislação limita-as em no máximo 5 minutos diários, ou seja, dois intervalos de comerciais levando-se em consideração que cada um tenha mais ou menos 2,5 minutos e que cada chamada é de 30 segundos, temos dez chamadas diárias a serem distribuídas pelos partidos. Para ressarcimento destas inserções a Fiscalizada poderá descontar 100% do custo efetivo do horário em que foi vinculado à inserção, ou seja, o custo efetivamente cobrado dos anunciantes poderá ser descontado da base de calculo do Imposto de Renda de- Pessoa Jurídica.

...

O decreto nº. 5.331 de 4 de janeiro de 2005, publicado no Diário Oficial da União de 05/01/2005, regulamenta a compensação fiscal a que têm direito as emissoras de rádio e televisão pela divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral realizadas de janeiro de 2005 a junho de 2006:

Decreto nº. 5.331 de 04.01.2005 - D.O.U.: 05.01.2005

Regulamenta o parágrafo único do art. 52 da Lei nº. 9.096, de 19 de setembro de 1995, e o art. 99 da Lei nº. 9.504, de 30 de setembro de 1997, para os efeitos de compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

§ 1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.

§ 2º O disposto no § 1º aplica-se à propaganda eleitoral relativa às eleições municipais de 2004.

§ 3º O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, relativo às transmissões em bloco, em rede nacional e estadual, bem assim aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei nº. 9.096, de 19 de setembro de 1995, e às eleições de que trata a Lei nº. 9.504, de 30 de setembro de 1997.

§ 4º Considera-se efetivamente utilizado em cem por cento o tempo destinado às inserções de trinta segundos e de um minuto, transmitidas nos intervalos da programação normal das emissoras.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente na data e no horário imediatamente anterior ao das inserções da propaganda partidária ou eleitoral.

§ 6º O valor apurado na forma deste artigo poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 2º da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como da base de cálculo do lucro presumido.

§ 7º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, poderão fazer a exclusão prevista neste artigo, limitada a oito décimos do valor que seria cobrado das emissoras de rádio e televisão pelo tempo destinado à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral e aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários de que trata a Lei nº. 9.096, de 1995, e às eleições de que trata a Lei nº. 9.504, de 1997.

Art. 2º Fica o Ministro de Estado da Fazenda autorizado a expedir os atos normativos complementares à execução deste Decreto.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Fica revogado o Decreto nº. 3.516, de 20 de junho de 2000, e o Decreto nº. 3.786, de 10 de abril de 2001.

No presente caso o litígio, o ponto controvertido sobre o qual divergem, a recorrente e o Fisco, está relacionado às grandezas envolvidas no cálculo da compensação fiscal determinado pela legislação de regência.

Afirma a recorrente que a auditoria fiscal efetuou o recálculo dos valores por entender que o importante seria aferir o preço do espaço comercializado que deveria ser demonstrado imprescindivelmente pela apresentação de tabela de publicidade praticada pela emissora e que, por outro lado, a legislação disporia claramente que o cálculo levaria em consideração o preço do espaço comercializável e que tal informação teria sido disponibilizada à auditoria fiscal.

Na controvérsia surge, pois, de um lado, a autoridade fiscal, adotando, para fins de apuração do valor do benefício que se concede às emissoras de radiodifusão pela cessão de horários em suas grades de programação para a inserção compulsória de propaganda eleitoral e partidária, o preço **efetivamente praticado** pela empresa, ou seja, o preço líquido, já deduzidos os descontos concedidos, constantes das faturas emitidas para horários análogos aos utilizados na propaganda partidária e na propaganda eleitoral gratuitas.

Ao seu turno, a autuada, inconformada com o método adotado pelo Fisco, pleiteia que o preço não é o que ele, Fisco, chama de “comercializado”, mas, sim, o “comercializável”. Em outras palavras, enquanto o primeiro representaria o efetivo ingresso de receitas na empresa autuada, o segundo representaria aquilo que a empresa poderia ter obtido como receita, não fosse a cessão do horário de forma gratuita.

Em suma, enquanto a fiscalização defende que o cálculo do incentivo deve ater-se e lastrear-se naquilo que concretamente foi suportado pela emissora, ou seja, valores efetivos que deixaram de ser obtidos como receitas, calculados pela média no período de tempo previsto pela legislação, a recorrente rebate no sentido de que a base inicial para qualquer cálculo que se faça é o da tabela de preços vigente à época das inserções da propaganda eleitoral ou partidárias gratuitas.

A outra variável a ser estudada é a do tempo, melhor dizendo, da mensuração do tempo que poderia ter sido utilizado pelas emissoras de radiodifusão para a venda de publicidade comercial e que deixou de ser possível em razão da cessão compulsória do espaço para veiculação do horário eleitoral gratuito.

É verdade que o Decreto nº 5.331/2005 determina, no *caput* do artigo 1º., que o cálculo seja feito em relação ao preço do “espaço comercializável” pelo tempo que “seria” efetivamente utilizado. Mas também é o próprio Decreto que define, no § 1º, que “espaço comercializável” é o preço comprovadamente vigente no dia anterior ao de início da propaganda partidária ou eleitoral. Vejamos novamente:

Decreto nº 5.331/2005:

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão obrigadas à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral poderão, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da

multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada à publicidade comercial, no período de duração da propaganda eleitoral ou partidária gratuita.

§ 1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora, comprovadamente vigente no dia anterior à data de início da propaganda partidária ou eleitoral, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.

...

(destaques acrescidos).

A interpretação necessária, pois, é a que se deve entender como “preço comprovadamente vigente”. Para a recorrente é a de sua tabela disponibilizada ao agente fiscal. Para o Fisco, o montante a ser considerado não é aquele que “**poderia**” ser obtido, mas o “**efetivamente obtido**”, na comparação média em determinado período de tempo.

No contexto do assunto, impende assinalar que o referido benefício fiscal é destinado às empresas de radiodifusão pela perda que tiverem com a cessão gratuita do horário para a propaganda eleitoral e partidária. Mas esse ônus, não é suportado apenas pelas empresas de radiodifusão. Numa última análise, ao menos uma parte do ônus financeiro é repassada ao Estado que acaba pagando sua parte, via diminuição dos impostos arrecadados. Não se deve esquecer que as empresas de comunicação exploram uma concessão pública, um patrimônio que, em verdade, pertence ao Estado. A isso some-se que toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve aplicada de forma restritiva.

Dessa forma, o benefício fiscal visa, corretamente, ressarcir perdas efetivamente suportadas e não potenciais perdas, como quer fazer crer a defesa.

Tome-se o seguinte exemplo aleatório:

Uma empresa, “TV A” de televisão, possui uma tabela de preços para venda de tempo destinado a propagandas comerciais e essa tabela prevê, por exemplo, que no horário do intervalo do Jornal “N”, às 20:30 hs., o minuto de propaganda custa R\$ 100,00. Entretanto, na prática, por questões de sazonalidade, fidelidade, concorrência de mercado, aplicação de descontos, ou outros, a “TV A” vende esse mesmo espaço aos seus anunciantes pelo preço de R\$ 50,00 o minuto. Então o cálculo da compensação fiscal, neste caso, deverá ser feito em relação ao valor de R\$ 50,00 o minuto, que é o preço comprovadamente praticado pela emissora.

No caso concreto, a fiscalização apurou, exaustiva e profundamente, mediante cálculos dos quais a recorrente teve plena ciência, os valores efetivos das receitas obtidas no interregno temporal que o Decreto pertinente estabeleceu (mês vigente, ou dia anterior à do início da propaganda eleitoral e partidária gratuitas, observando-se os trinta dias anteriores e posteriores).

Mediante tal procedimento de técnica de auditoria o Fisco apurou o valor médio efetivo do preço da publicidade comercial da autuada e, sustentado nestes dados, pôde concluir, juntamente com a utilização da variável “tempo”, que a contribuinte fez exclusões superiores às permitidas, efetuando as glosas, via lançamento de ofício.

Portanto, contrariamente ao entendimento da defesa, o valor a ser considerado é o aplicado e que deu guarida ao prejuízo efetivamente suportado pela empresa, e não poderia ser jamais um valor condicional, futuro e imaginário que “poderia” vir a ocorrer. “Preço efetivamente praticado” não deve ser confundido com “preço previsto”, ou, “estimativa de ganho”.

É certo que a tabela apresentada pela recorrente à auditoria fiscal é mero instrumento indicador para venda da publicidade. Tanto isso é verdade que a auditoria constatou que **os preços efetivos de comercialização variaram**. O Fisco apurou valores inferiores aos constantes da “Tabela” disponibilizada pela autuada, inclusive pela prática de concessão de descontos, o que afasta a “inquestionabilidade” dessa tabela. Inquestionável poderia ser o atributo da grade de publicidade efetivamente praticada pela recorrente, e reiteradamente solicitada pelo agente fiscal, sobre a qual a defesa alega haver sigilo.

Portanto, não é possível que a defesa imponha a adoção de uma “tabela de preços”, comprovadamente não aplicada na sua integralidade, como base para se calcular um benefício fiscal, em situação na qual uma das partes que arca com o ônus é o Estado.

Até porque, não é crível que durante um determinado período de tempo (um mês, por exemplo), uma empresa de comunicação tenha praticado preços médios que variaram de “x” a “z”, e em determinado instante, exatamente no dia e horário em que foram inseridas as propagandas eleitorais gratuitas, a empresa poderia ter vendido seu espaço pelo preço cheio constante da tabela.

A composição do preço final de venda do espaço comercial pode ser influenciada por fatores comerciais e negociais, como, frequência, sazonalidade, pontualidade no pagamento, concessões de descontos sobre os preços de tabela, que não podem ser ignorados apenas para efeito de cálculo da compensação fiscal, sob pena de majorar indevidamente os valores a serem ressarcidos.

Assim, porque a recorrente não disponibilizou a sua grade de publicidade, o procedimento da fiscalização apurou **valores efetivos** a serem ressarcidos e não **valores potencialmente efetivos**.

Relativamente ao tema, “**tempo que seria efetivamente utilizado em publicidade comercial, no período da propaganda**”, a defesa entende que o tempo efetivamente utilizado em publicidade a que alude a legislação é aquele potencialmente passível de utilização e não o tempo realmente empregado, citando julgado deste órgão colegiado.

Mais uma vez, porém, cumpre lembrar que o ressarcimento fiscal, como se infere de sua própria denominação, tem como objetivo recompor o resultado da empresa que cedeu, por força de lei, parte de sua fonte de receita, no caso, tempo de transmissão. Nesse aspecto, o resultado a ser recomposto deve ser aquele que deixou de ser alcançado em razão da cessão compulsória do tempo de transmissão e não o resultado que poderia ser alcançado.

Especificamente, se o período de tempo em que se transmitiu a propaganda política teria sido ocupado normalmente por n% de publicidade comercial (sua fonte de receita), não seria justificável, nem plausível, que o ressarcimento fiscal se desse levando em conta um percentual superior a n%. Se assim fosse, estar-se-ia não diante de ressarcimento fiscal, mas de verdadeiro subsídio ou subvenção, do Estado para o contribuinte.

O ressarcimento fiscal tem, pois, por objetivo recompor o resultado da empresa que cede, por força de lei, parte de sua fonte de receita, no caso, o tempo de transmissão. Nesse contexto, o resultado a ser recomposto deve ser aquele que deixou de ser alcançado em razão da cessão compulsória do tempo de transmissão e não do resultado que a empresa poderia vir a alcançar.

A defesa alegou, ainda, que o auto de infração não demonstrou adequadamente a incorreção das deduções efetuadas e que a fiscalização teria deixado de contabilizar as inserções e programas partidários veiculados regionalmente, levando em consideração apenas as inserções e programas eleitorais veiculados nacionalmente.

Nesse sentido além de não apontar com precisão quais supostas incorreções teriam sido detectadas nas planilhas elaboradas pela fiscalização, impende assinalar que a auditoria fiscal tomou por base os dados disponibilizados pela própria empresa. Observo, mais uma vez, que a recorrente não apresentou todos os elementos solicitados pelo agente fiscal.

A empresa recorrente poderia ter apresentado a sua grade de publicidade e, assim, provado a correção dos seus procedimentos. Preferiu não fazê-lo, sob o argumento de não querer fornecer dados sigilosos.

Concordo, portanto, com a Turma Julgadora de 1ª instância, no sentido de que não merece reparo algum o procedimento fiscal no que toca à glosa de excessos de ressarcimento de inserções partidárias e programas partidários eleitorais.

2 Multa Isolada. Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais

A defesa afirma não ser cabível a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário e concomitantemente com a multa de ofício exigida pela falta de pagamento do tributo devido apurado ao final do período de apuração, colacionando jurisprudência administrativa deste Órgão Colegiado para ilustrar sua tese.

Entretanto, esta Relatora considera que a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas é devida em qualquer caso.

A exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental. Tal penalidade não se confunde com a multa aplicável sobre o montante devido de imposto ou contribuição apurado ao final do período de apuração, pois esta última visa punir a absoluta falta de pagamento de tributo, obrigação principal. Como se verifica as hipóteses de incidência são distintas, o que torna os ilícitos distintos e inconfundíveis.

Ambas as penalidades - a multa exigível no caso de falta de pagamento sobre a CSLL ou IRPJ apurados e devidos ao final do período de apuração e a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas - são aplicáveis por se tratarem, ambas as situações, de infrações diversas, com hipóteses de incidência distintas: (i) no caso da multa de ofício exigida juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos, o fato ilícito que sustenta a imputação é a falta de pagamento e a falta de declaração ou declaração inexata do tributo ou contribuição devidos ao final do período de apuração anual; (ii) no que diz respeito à multa isolada, a ilicitude decorre da falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas no curso do ano-calendário.

Extraio tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44, base legal do artigo 957 do RIR/99 transcrevo, em sua redação original:

Lei nº. 9.430, de 26 de dezembro de 1996:

Redação Original

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

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

...

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

...

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

A Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 acima transcrito:

Redação Modificada

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:

...

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.

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu sutil alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o valor da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%, o que foi observado pela autoridade fiscal em respeito ao princípio da retroatividade

benigna consagrado no artigo 106 do CTN. Mas o conteúdo jurídico, propriamente dito, do dispositivo legal não foi alterado.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação - lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada. Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Entretanto, pode ocorrer de um mesmo fato subsumir-se aos dois tipos. Deixar de recolher as antecipações obrigatórias, sujeitando-se à penalidade da multa isolada, e, conjuntamente, deixar de recolher o imposto apurado ao final do ano-calendário, sujeitando-se ao recolhimento deste imposto acrescido da multa de ofício de 75%. É o que se observa no presente caso.

Há, inclusive, jurisprudência administrativa a referendar o entendimento aqui adotado:

RECURSOS DE OFÍCIO - IRPJ – ESTIMATIVAS – Cabível o lançamento de multa de ofício isolada na falta de recolhimento de estimativas, quando o lançamento se dá depois de encerrado o ano-calendário correspondente [Acórdão 101-96176 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 24/05/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

CSLL – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430). Contudo, nos termos da alínea c, do inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006 [Acórdão 108-08962 - OITAVA CÂMARA - Data da Sessão: 17/08/2006 - Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro].

MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas [Acórdão 101-96049 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 28/03/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

Procedente, também, *in casu*, a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ.

3 Arbitramento do Lucro. Imprestabilidade da Escrita Fiscal. Ano-Calendário 2004.

A auditoria fiscal procedeu, relativamente ao ano-calendário 2004, ao arbitramento do lucro por entender que a contabilidade da empresa recorrente careceria de “legitimidade e de informação”. Chegou a esse veredito por considerar:

a) que não teriam sido demonstrados os repasses à concessionária de sinal de televisão: TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A;

b) que não teria sido comprovado o ingresso efetivo de R\$ 822.822,30 recebidos da RBS TV Florianópolis S/A;

c) a falta de demonstração das contas de aplicação financeira e contas bancárias em instituições financeiras;

d) ser impossível a conferência dos recebimentos das faturas (data, valor e conta bancária) com a contabilidade da autuada;

e) que a conta Caixa seria usada somente para pagamentos de pequenas despesas.

Com base nessas conclusões fundamentou o arbitramento nas hipóteses previstas no inciso I, e letra “a” do inciso II, ambos do artigo 530 do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º):

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem impréstável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

...

No que toca ao item “a”, falta de demonstração dos repasses à concessionária TV Gaúcha S/A e TV Globo, a auditoria fiscal assim descreveu os fatos (fl. 32):

“Em intimações à Fiscalizada solicitamos onde estavam os registros contábeis dos repasses à Televisão Gaúcha S/A. A mesma informou que não havia repasse. Entretanto, no contrato firmado em 03/01/2006, cláusula quarta – da remuneração assim reza: ‘Pela cessão do conteúdo objeto do presente instrumento, a Cedente fará jus à importância equivalente a 30% (trinta por cento) da receita líquida total

auferida pela Cessionária com a comercialização da publicidade e patrocínio captados para veiculação local”. Grifo nosso.

Se a arrecadação das propagandas de veiculações locais tem a participação de 30% para a Cedente, no mínimo deve haver o repasse destes valores ou uma conta corrente entre ambas para acerto de contas.”

E, com mais detalhamento, no item “3.2” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 35/), concluindo:

Depois de discorrido sobre os contratos de adesão/cessão de direitos de transmissão de programação e das propagandas, podemos observar que a informação não é tão simplória como foi informada na resposta da intimação datada de 29/10/2008 pela Fiscalizada.

Como em toda cessão e muito mais no sistema de televisão onde programas são comprados e vendidos/cedidos, sempre há encontro de contas para acerto dos valores de cada um dos partícipes.

O porquê **não** estarem registrados na contabilidade tais compensações e a movimentação desta conta-corrente na subsidiária da RBS em Erechim – RS.

O porquê da centralização da contabilidade na empresa RBS Administração e Cobranças Ltda., em que pela simplicidade e descompromisso simplesmente informa que os registros estão em conta gráfica não apondo documentos probantes de sua movimentação. Conclui-se no item 3.3”

Quanto a afirmação da Fazenda de não terem restado demonstrados os repasses à TV Gaúcha em decorrência do contrato de cessão de direitos – TV Globo – Televisão Gaúcha S/A – Televisão Alto Uruguai, a recorrente limitou-se a afirmar, reiteradamente que:

“... em relação à falta de demonstração dos repasses à TV Globo Ltda e Televisão Gaúcha S/A, foram apresentados à fiscalização os respectivos contratos entre as partes que demonstram que a receita da publicidade local pertence inteiramente à Recorrente. Essa é a forma ajustada pelas partes para a distribuição das receitas. A receita com publicidade local fica inteiramente com a recorrente, não havendo necessidade de repassar esses valores para a TV Globo Ltda. e Televisão Gaúcha S/A.”

Observe-se, entretanto, que não se trata de mera demonstração dos repasses decorrentes de faturamento obtido com publicidade. A receita gerada com a publicidade é, de fato, separada entre as emissoras. Nesse ponto a afirmação da recorrente é verdadeira. A receita com publicidade local de anunciantes locais pertence à recorrente. É o que consta das cláusulas 4.1 a 4.7, mais detalhadamente nas cláusulas 4.2, 4.3 e 4.5 da Convenção Comercial pactuada entre a TV Globo e a TV Gaúcha S/A (fls. 349/354), extensiva à TV Alto Uruguai (355/356). Vejamos:

Convenção Comercial firmada pela TV Globo Ltda. e a Televisão Gaúcha S/A em 28/03/2002.

Quarta Parte – Das Condições de Comercialização Publicitária:

“...

4.2. EMISSORA assegura a GLOBO, sem compromisso de venda a disponibilidade mínima de 50% (cinquenta por cento) do tempo destinado à exibição de publicidade simultânea ou não, em cada programa ou evento transmitido. A

EMISSORA destinará a parte remanescente do tempo nos intervalos comerciais da programação à veiculação de publicidade de anunciantes locais [...].

4.3. Em decorrência dos compromissos ora ajustados, pertencerá à EMISSORA o resultado integral das vendas efetuadas na modalidade LOCAL. À EMISSORA é assegurada, ainda, uma participação nas vendas efetuadas por GLOBO na modalidade SPOT, conforme definido em 4.5, infra, participação esta que será apurada após deduzida a participação que cabe à GLOBO, definida em 4.5. A GLOBO caberá o resultado integral das vendas de publicidade nacional, identificadas na modalidade NET, que contratar com seus anunciantes para veiculação, simultânea ou não, com a sua programação. Para fins do presente instrumento entende-se por modalidade NET as vendas realizadas por GLOBO e exibidas, simultaneamente, ou não, pela EMISSORA e demais empresas autorizadas a retransmitir a programação GLOBO.

...

4.5. Fica convencionado mutuamente que sobre os valores das vendas mensais de publicidade realizadas por GLOBO e veiculadas exclusivamente pela EMISSORA ('SPOT'), após a dedução dos descontos de negociação e/ou agência, da bonificação de volume e do índice de inadimplência média ajustado entre as partes, das comissões de corretagem, dos cancelamentos e/ou abatimentos por falhas na programação e dos descontos financeiros, caberá à GLOBO a participação apurada mediante aplicação de índice variável, prévia e mutuamente estabelecido, sobre as referidas vendas de publicidade conforme previsto no Aditivo de Remuneração e seu Anexo I e II.

..."

E, ainda, no "Instrumento Particular de Cessão de Programação (fls. 355/358), no qual consta, de um lado como "cedente" a Televisão Gaúcha S/A e como "cessionária" a Televisão Alto Uruguai S/A, como objeto, na cláusula primeira que:

"Pelo presente instrumento, a Cedente compromete-se a ceder conteúdo de programação à Cessionária, a qual se obriga a transmiti-lo simultaneamente à veiculação pela Cedente, através do serviço de radiofusão de sons e imagens prestado pela Cessionária nas suas localidades de atuação".

E, na Cláusula Quarta – Da Remuneração, que:

"Pela cessão do conteúdo objeto do presente instrumento, a Cedente fará jus à importância equivalente a 30% (trinta por cento) da receita líquida total auferida pela Cessionária com a comercialização da publicidade e patrocínio captados para veiculação local".

Destaques acrescidos.

Das cláusulas analisadas verifica-se que os valores foram ajustados entre a TV Alto Uruguai e a TV Gaúcha a título de remuneração decorrente da cessão de conteúdo de programação, pela TV Gaúcha à TV Alto Uruguai, conforme pactuado no "Instrumento Particular de Cessão de Programação" entre as referidas emissoras.

Portanto, se a TV Alto Uruguai obteve faturamento com a comercialização de propagandas publicitárias captadas de anunciantes locais para veiculação local, haveria o direito de a TV Gaúcha receber, a título de remuneração pactuada no referido instrumento, o

equivalente a 30% (trinta por cento) da receita líquida auferida pela TV Alto Uruguai com a veiculação dessas propagandas de anunciantes locais. E isso, de fato, não foi demonstrado à auditoria fiscal.

Entretanto, a falta de demonstração dos repasses não significa, necessariamente, que o fato foi ocultado da auditoria ou não registrado na escrituração fiscal implicando, imprescindivelmente, no arbitramento do lucro. Esses repasses, apesar de devidos contratualmente, podem não ter existido, por qualquer razão, até por inobservância de disposição contratual. Se não houve o fato, não haverá o seu registro. A falta de registro contábil de um fato que ocorreu poderia até ser motivo – discutível - a ensejar o arbitramento dos lucros. Mas a falta de registro contábil de um fato que não ocorreu não pode ser fundamento para a desqualificação da escrituração. Dito de forma direta: A auditoria fiscal não demonstrou que os repasses foram efetuados, mas não foram registrados.

Portanto, por tal fato, não vislumbro motivo para desclassificação da escrita contábil da empresa e conseqüente arbitramento do lucro.

No item “b” o agente fiscal afirma que a escrita contábil seria imprestável, também, por considerar que não foi comprovado o ingresso efetivo do valor de R\$ 822.822,30 que teria sido recebido pela recorrente da RBS TV Florianópolis S/A a título de empréstimo. Tal fato, contudo, também não justifica o arbitramento do lucro. Poderia revelar, talvez, a ocorrência de infração específica, como omissão de receitas. Aliás, a descrição dos fatos pela fiscalização levaria a essa conclusão, como se verifica do seguinte trecho extraído do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 35:

*“O que temos em suma, é que a Fiscalizada pagou para seus acionistas o valor de R\$ 822.822,30 e que **não possui qualquer documento hábil e idôneo do ingresso deste valor** e os recibos apresentados carecem de alicerce na movimentação bancária de tais recursos de um ente para outro. Portanto, estes recursos não se referem a empréstimos, haja vista a falta de comprovação de saída do cedente e o ingresso na conta do beneficiário/Fiscalizada.”* (destaques acrescidos).

Note-se que em momento algum a auditoria fiscal afirma que o valor de R\$ 822.822,30 não teria sido escriturado. Ao contrário. Consta textualmente do Termo de Verificação Fiscal – item 3 – que *“Em 31/12/2004, foi registrada, na contabilidade da Fiscalizada, a informação de que a mesma contraíra um empréstimo de R\$ 822.822,30 junto à RBS TV Florianópolis S/A”*.

Não nega, igualmente, a existência de contas contábeis que controlam os valores recebidos e pagos – as chamadas contas gráficas, entre as empresas, bem como a existência de contrato e de recibos dos valores. Os fatos que nortearam a conclusão da autoridade fiscal se relacionam a inexistência de comprovantes bancários que acusem o tráfego escritural do numerário – *DOC, TED, Depósito Bancário, Transferência Bancária, Cheque Nominativo ou outro documento bancário equivalente*, (como consta à fl. 33 do Termo de Verificação Fiscal).

Nesse sentido consignou a recorrente que, *“esclarecida a forma de operação junto à empresa RBS Administração e Cobrança Ltda., seria possível compreender que o mútuo efetuado com a empresa RBS TV Florianópolis S/A não necessitaria ser transferido efetivamente por meio de contas bancárias de instituições financeiras, posto que uma vez que a empresa RBS TV Florianópolis S/A possui saldo credor junto à RBS Administração e Cobrança Ltda., pode ela ceder esse crédito para a recorrente, por meio de um contrato de mútuo, devendo-se considerar que se tratando de empresas do mesmo grupo econômico,*

compreensível que uma empresa superavitária forneça recursos para empresas que estejam momentaneamente deficitárias...”

Repita-se: a inexistência de comprovantes escriturais - *DOC, TED, Depósito Bancário, Transferência Bancária, Cheque Nominativo ou outro documento bancário equivalente* - poderia levar à configuração de infração específica, mas não é motivo suficiente para descaracterizar a escrituração mantida pela empresa.

Quanto aos demais itens que motivaram a desqualificação da escrituração contábil - *c)* a falta de demonstração das contas de aplicação financeira e contas bancárias em instituições financeiras; *d)* impossibilidade de conferência dos recebimentos das faturas (data, valor e conta bancária) com a contabilidade da recorrente; e, *c)* que a conta Caixa é usada somente para pagamentos de pequenas despesas, em que pese não ter o agente fiscal descrito o que se relacionaria a tais irregularidades verifica-se, do contexto do Termo de Verificação Fiscal, que todos se referem ao fato de haver, no grupo empresarial, uma subsidiária que centraliza as cobranças e pagamentos da empresa recorrente e demais empresas do grupo, a RBS Administração e Cobranças.

Na verdade a auditoria sequer afirmou que a empresa deixou de escriturar as contas Caixa, Bancos e Aplicações Financeiras. O agente fiscal assinalou uma possível dificuldade de visualização das movimentações de recursos dessas contas em decorrência da transferência de todo o processo para a RBS Administração e Cobranças Ltda.

Nesse sentido, a defesa esclareceu:

2.1.8. Conforme Contrato (doc. 03 da impugnação), já apresentado à fiscalização, a cobrança dos créditos e o pagamento dos débitos da Recorrente são efetuados por meio de uma outra empresa do grupo RBS, a RBS Administração e Cobranças Ltda. O objeto desse contrato consta da cláusula primeira:

“constitui objeto do presente contrato a prestação pela CONTRATADA de serviços de recebimento e de pagamento de créditos e débitos da CONTRATANTE, mediante a concessão de caução”.

2.1.9. Essa estrutura organizacional permite a racionalização das operações, com redução dos custos operacionais (ao evitar estrutura administrativa repetida em todas as empresas do grupo), economia de tarifas bancárias, maior agilidade e eficiência na cobrança de créditos.

2.1.10. Em razão disso, a Recorrente não necessita manter conta em instituições financeiras para efetuar os seus pagamentos e receber seus créditos. Tudo é feito pela RBS Administração e Cobranças Ltda. A atuação é similar a uma administradora de condomínios que efetua os pagamentos devidos e recebe os valores de cada condômino.

2.1.11. Veja-se os seguintes exemplos de operações realizadas em 2004, a fim de esclarecer a forma que as atividades se desenvolvem em relação aos débitos da Recorrente (doc. 04 da Impugnação):

Contabilização Pagamento Dia 20/12/04

Pagamento Televisão Alto Uruguai S/A

Conta	Descrição	Débito	Crédito
009.210203.001	INSS a rec.	13.371,69	

009.210504.024	Reclam. Trabalh	1.881,38	
009.210201.001	Salarios a Pagar	12.484,00	
009.120103.101	Colig e Control Outras		27.737,07
		27.737,07	27.737,07

Pagamento RBS Adm e Cobranças Ltda.

053.120103.301	Colig e Control Gerais	27.737,07	
053.110102.044	Banrisul		27.737,07

2.1.12 Como se observa as despesas são todas lançadas na contabilidade da Recorrente que, por meio do sistema informatizado, emite a autorização para que a empresa RBS Administração e Cobrança efetue o pagamento dessas despesas. A RBS Administração e Cobrança, por sua vez, paga as despesas, debitando o respectivo valor em sua contabilidade da conta da instituição financeira.

2.1.13. Procedimento semelhante ocorre em relação aos recebimentos da Recorrente, como se observa no seguinte exemplo (doc. 05 da impugnação):

Contabilização Recebimentos Títulos Dia 13/12/04**Recebimento Televisão Alto Uruguai S/A**

Conta	Descrição	Débito	Crédito
009.110201.001	Publicid a rec.		129.451,11
009.110201.001	Publicid a rec		788,50
009.120103.001	Colig e Control Outras	129.451,11	
009.120103.101	Colig e Control Outras	788,50	
		130.239,61	130.239,61

Recebimento RBS Adm e Cobranças Ltda.

053.120103.301	Colig e Control Gerais		129.451,11
053.120103.301	Colig e Control Gerais		788,50
053.110102.742	Banrisul 0638300303	129.417,61	
053.110102.742	Banrisul 0638300303	786,50	
0094027.303.72	Despesas de Cobrança	33,50	
0091208.303.72	Despesas de Cobrança	2,00	
		130.239,61	130.239,61

Desendosso Títulos**Televisão Alto Uruguai**

009.110293.019	Tit. Endos. TV Erechim	130.239,61	
009.110296.019	Tit. Endos. TV Erechim		130.239,61

RBS Adm e Cobranças Ltda

053.110296.019	Tit. Endos. TV Erechim	130.239,61	
053.110293.019	Tit. Endos. TV Erechim		130.239,61

2.1.14. A Recorrente emite as faturas de cobrança contra seus clientes e endossa os títulos para a RBS Administração e Cobranças para que esta proceda à

efetiva cobrança do crédito. Toda a operação é devidamente contabilizada na Cedente e na Cessionária, como demonstram os lançamentos contábeis. A receita é apropriada pela Recorrente, que paga os tributos respectivos, e o valor recebido permanece como crédito na empresa RBS Administração e Cobrança.

2.1.15. Como se observa, a Recorrente não necessita possuir conta em bancos, pois todo o processo de recebimento e pagamentos é efetuado pela empresa RBS Administração e Cobranças Ltda.

2.1.16. Esse procedimento, como se viu, em nada altera a contabilização. Todos os recebimentos de créditos efetuados pela RBS Administração e Cobrança são contabilizados na Televisão Alto Uruguai. Junto à impugnação apresentada foi anexada cópia dos livros razão da Recorrente e da RBS Administração e Cobrança que comprovam o alegado. (doc.s 06 e 07).

Às fls. 882/936 foram juntados elementos que dão suporte aos registros mencionados pela defesa nos exemplos citados. Tratam-se de cópias de lançamentos contábeis, guias de recolhimento, páginas do Livro Razão e do Livro Diário com os assentamentos, cópias de extratos bancários, tudo a confirmar suas alegações.

Compulsando-se outros documentos anexados aos autos, nota-se a cópia da conta 009.120103.101, com o registro dos valores recebidos e pagos, no período de março e abril de 2005 (DOC. 8 A) e dezembro de 2006 (DOC. 8 B). A recorrente apresentou, ainda, à auditoria fiscal, as faturas dos meses de março e abril/2005 e dezembro 2006.

Como se verifica da resposta à fl. 452 também foi feita diligência junto à RBS Administração e Cobrança Ltda. (fls. 447/448) que apresentou em meio magnético o razão contábil das contas de endosso e desendosso das faturas da Televisão Alto Uruguai S/A e razão contábil da conta corrente entre a RBS Administração e Cobranças Ltda. e a Televisão Alto Uruguai S/A com o registro dos valores. (fls. 454/537/512/1002/1063.)

Todos esses elementos amparam as justificativas da defesa e é princípio incontestado, nos termos da legislação, que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados.

Não consta, pois, dos autos, que a empresa tenha, em relação ao ano-calendário 2004, deixado de apresentar livros e documentos contábeis e fiscais. Entendo que houve discordância com a forma pela qual a empresa está estruturada e a fiscalização precipitou-se ao desconsiderar a escrita da contribuinte no ano-calendário 2004, arbitrando o lucro tributável neste período sob o fundamento da impossibilidade de verificação do lucro real, fato que de forma alguma está provado nos autos.

No caso sob análise, a fiscalização indicou ter havido o arbitramento do lucro com base no inciso II do art. 530, ou seja, que o arbitramento seria decorrência de a escrituração do contribuinte apresentar evidentes indícios de fraude ou conter erros ou deficiências que a tornariam imprestável para identificação de sua efetiva movimentação financeira ou à determinação do lucro real.

Entretanto, não se constata, dos elementos carreados aos autos, que a escrituração da recorrente apresente **evidentes** indícios de fraude ou erros e deficiências que a tornem imprestável para apuração do lucro real. O arbitramento do lucro consiste em medida extraordinária, a que a fiscalização somente pode recorrer quando restar totalmente

impossibilitada de determinar o lucro real de outras formas. Os fatos apontados pelo autuante não são motivos bastantes para o arbitramento do lucro no ano-calendário de 2004.

Observo que já é antiga a pacífica jurisprudência deste órgão administrativo de julgamento no sentido de que o arbitramento é medida extrema e somente deve ser adotado no caso da impossibilidade de apuração do lucro real. À propósito, transcreve-se as seguintes ementas:

ARBITRAMENTO DO LUCRO — A desclassificação da escrita para fins de arbitramento do lucro somente pode ocorrer na impossibilidade de apuração do lucro real.

(AC. CSRF n ° 01-05.746. Sessão 03/12/2007. Relator: Paulo Jacinto do Nascimento).

ARBITRAMENTO - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL - ATIVIDADE RURAL - ESCRITURAÇÃO - Tendo em vista que o arbitramento é forma de se apurar resultado e não penalidade, sua aplicação não subsiste quando os comprovantes de receitas e despesas possibilitam conhecer o resultado da atividade, mormente se não informado previamente o contribuinte acerca das razões do arbitramento.

(AC CSRF n ° 01-04.881. Sessão 17/02/2004. Relator: Dorival Padovan.)

IRPJ - LUCRO ARBITRADO - DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITA CONTÁBIL - Não demonstrado nos autos os motivos determinantes da desclassificação da escrita contábil, pela sua imprestabilidade, deve ser cancelado o arbitramento do lucro no ano-calendário de 1995.

(Ac. 1º. CC – 8ª. Câmara n ° 108-07.746. Sessão 18/04/2004. Relator: Nelson Losso Filho)

Nesse mesmo sentido encontra-se erigida a jurisprudência de nossos tribunais superiores, como se verifica do julgamento do REsp n ° 549.921 CE(2003/0099711-6), pelo STJ, de relatoria do Ilustre Ministro Teori Albino Zavascki(com destaques acrescidos):

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. ISENÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO DE PARCELAS NÃO ABRANGIDAS. ESCRITURAÇÃO IDÔNEA. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO (ARTIGOS 388, IV E 400 DO RIR/80). INVIABILIDADE.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

2. É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.

3. É pressuposto de admissibilidade de recurso especial a adequada indicação da questão controvertida, com informações sobre o modo como teria ocorrido a violação a dispositivos de lei federal. Súmula 284/STF.

4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando “a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude (art. 399, IV do RIR/80 – Decreto 85.450/80). *Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80). Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN. Art. 148; Súmula 76/TFR).*

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

Superior Tribunal de Justiça – T1 - 1ª. Turma. Recurso Especial nº 549.921 CE(2003/0099711-6). Relator: Ministro Teori Albino Zavascki

Pelo exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar as exigências em relação ao ano-calendário 2004 e mantê-las em relação aos anos-calendário 2005 e 2006.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Redatora designada

A matéria que suscita divergência no presente litígio concerne à exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais (50%) concomitantemente à cominação da multa de ofício por ausência do pagamento do tributo no ajuste (75%), ambas incidentes sobre a matéria apurada e tributos lançados de ofício.

Apesar de simpatizar com a tese esposada pela Conselheira-Relatora neste voto-condutor e ter defendido o mesmo parecer em outros julgados, curvo-me à posição atual, majoritária, deste órgão colegiado, espelhada nas ementas dos acórdãos a seguir transcritos votados pelas Turmas Julgadoras das 1ª e 2ª Seções do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive extraídos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

As Turmas Superiores da CSRF vêm reiteradamente rechaçando a aplicação concomitante das multas isolada e regular de ofício quando incidentes sobre a mesma base de cálculo (matéria tributada *ex officio*), razão pela qual entendo ser infrutífero manter a posição,

praticamente isolada, em manter as duas penalidades e forçar a subida dos autos à CSRF para reforma da decisão neste aspecto.

Transcrevo as ementas elucidativas:

MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização. Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

Nº Acórdão 9101-001261 e 9101-001203, em 22/11/11 - CSRF

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Nº Acórdão 9101-001238, em 21/11/11 - CSRF

MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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.

Nº Acórdão 9101-01307, em 24/04/12 - CSRF

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incidem sobre a mesma base de cálculo.

Nº Acórdão 9202-02.073, em 22/03/12 - CSRF

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

Nº Acórdão 1402-001.217, em 04/10/12 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária/1ª Seção

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

Nº Acórdão 1102-00748, em 09/05/12 - 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária/1ª Seção

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.

Nº Acórdão 1803-01263, em 10/04/12 – 3ª Turma Especial/1ª Seção

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DO PAGAMENTO DO CARNÊ LEÃO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE. A multa isolada do carnê leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício sobre o imposto lançado no ajuste anual, esse em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo. Recurso Voluntário Provido.

Nº Acórdão 2102-002.271, em 16/08/12 - 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária/2ª Seção

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência das multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais (50%) incidentes sobre a matéria apurada e tributo lançados de ofício.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes