



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.720503/2015-01
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.111 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de maio de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E TV CARIÓBA COMUNICAÇÕES LTDA

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

Ano-calendário: 2010, 2011

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Diante da ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e acórdão paradigma, não se verifica o atendimento do requisito de admissibilidade previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

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

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, subsistindo base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Votou pelas conclusões a conselheira Livia De Carli Germano. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e redatora designada.

(documento assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão n.º 1301-003.674, de 23/01/2019, retificado pelo Acórdão n.º 1301-003.910, de 16/05/2019, por meio dos quais a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, na fase processual anterior, dar parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte e negar provimento ao recurso de ofício.

O Acórdão n.º 1301-003.674 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICO-PARTIDÁRIA. GLOSA DA COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS.

A compensação por veiculação de propaganda político-partidária na apuração do lucro real só pode ser acolhida no caso de o contribuinte que efetuou as exclusões da base de cálculo do IRPJ comprovar a correção quanto ao valor excluído.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro. Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) em primeira votação, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência formulada durante os debates, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Carlos Augusto Daniel Neto; (ii) em segunda votação: (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; e (b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram por lhe dar provimento e anular integralmente o lançamento.

E o Acórdão de Embargos n.º 1301-003.910, que acolheu embargos da conselheira relatora para fins de sanar omissão na decisão anteriormente mencionada, foi assim concluído:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

EMBARGOS. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos quando caracterizada a omissão na decisão embargada.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para eliminar a omissão apontada pela embargante para, com efeitos infringentes, por maioria de votos, retificar o decidido no Acórdão n.º 1301-003.674 para dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência dessas penalidades. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto ao que se decidiu sobre a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ nos anos-calendário de 2010 e 2011.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

- Verifica-se que o colegiado a quo afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), por considerar ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício;

(...)

- Em ambos os casos confrontados foi questionada a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96,

conjuntamente com a multa de ofício no percentual de 75%, lançada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/96;

- O acórdão ora recorrido afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, por considerar ilegítima a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício, ainda que se refira a fatos geradores posteriores à edição da MP n.º 351/2007;

- Por outro lado, o Acórdão Paradigma entende ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de imposto apurado ao final do ano calendário;

- Em relação à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, foi rechaçada pelo aresto adotado como parâmetro de divergência qualquer alegação de bis in idem e qualquer possibilidade de aplicação do princípio da consunção, próprio do Direito Penal;

- Ainda em divergência com o acórdão recorrido, o paradigma firma o entendimento de que a omissão de receitas ou a glosa de despesas indedutíveis, como infração da qual decorre o lançamento de ofício, tem reflexo no cumprimento da obrigação acessória de antecipar o tributo. Nessa perspectiva, diante da constatação da infração tributária, cabe não só lançamento da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo, como também a exigência da multa de ofício isolada pelo descumprimento da obrigação acessória de antecipá-lo no regime de estimativas;

- Importante ressaltar que os precedentes que renderam azo à aprovação do enunciado n.º 105 da Súmula do CARF (“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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”), trataram de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 351 de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;

- Cabe notar ainda que o paradigma analisou a questão à luz do disposto na Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;

- Todavia, de forma diversa da decisão ora combatida, concluiu que “possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos”;

- Logo, diversamente da decisão combatida, o acórdão paradigma decidiu pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas, em concomitância com a multa de ofício, diante da ocorrência dos fatos geradores na vigência da MP n.º 351/2007;

- Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no paradigma foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores na interpretação do art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, resultante das alterações promovidas pela Lei nº 11488/2007;

- Pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial segundo as disposições do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...)

Mas o paradigma, diversamente do recorrido, admitiu a cobrança concomitante das referidas multas (multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual).

No mérito sustenta que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, **independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável**, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

Interpretando-se a Lei nº 8.981/95, à qual a Lei nº 9.430/96 faz remissão, conclui-se que a única hipótese em que a penalidade imposta a quem não faz o pagamento do imposto por estimativa pode ser elidida, ocorre quando o contribuinte justifica o não pagamento com a transcrição dos balancetes no Livro Diário.

A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e a multa de ofício aplicada pela falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido são penalidades distintas, com bases de cálculo distintas. Não há no caso identificação ou mesmo consunção. São sanções diversas e autônomas que não se confundem e não se interpenetram.

Os precedentes que renderam azo à aprovação do enunciado nº 105 da Súmula do CARF (“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”), trataram de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 351 de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 2007.

Intimada a Contribuinte apresentou contrarrazões em que alega a inadmissibilidade do Recurso Especial contra acórdão que aplicou entendimento consolidado em súmula do CARF, mormente a súmula 105.

No mérito sustenta a aplicabilidade do princípio da consunção. A aplicação do princípio da consunção para excluir a multa isolada cobrada cumulativamente com a multa de ofício, do art. 44, I da Lei nº 9.430/96, não é decerto inovação trazida pela decisão recorrida, sendo consolidada no próprio CARF via Súmula 105 e, principalmente, no Colendo Superior Tribunal de Justiça, como reconheceu aliás a própria decisão recorrida.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao critério normativo adotado para se examinar a compensação fiscal decorrente da veiculação da propaganda eleitoral e partidária obrigatória.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

Realmente, ao contrário do acórdão recorrido, o paradigma “rechaçou a tese da Fiscalização de utilizar, para fins do cálculo do ressarcimento fiscal decorrente da propaganda partidária gratuita, como preço do espaço comercializável, o preço praticado e não o preço vigente”.

E, conforme também alega a recorrente, essas decisões trataram das questões em torno do critério para a quantificação do referido direito diante de um mesmo arcabouço normativo, independentemente da sucessão de diferentes normas regulamentares sobre o assunto.

No caso, o que interessa é que tanto o Decreto n.º 1.976/96 (examinado pelo paradigma), quanto o Decreto n.º 5.331/2005 (examinado pelo recorrido) apresentam o mesmo comando normativo no sentido de que “o preço do espaço comercializável ... deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois” de uma determinada data.

O paradigma entendeu que essa proporcionalidade deveria se dar em relação às “tabelas vigentes nos períodos anteriores e posteriores aos da propaganda eleitoral e partidária”, enquanto que para o recorrido, essa mesma proporcionalidade deveria se dar em relação aos “preços efetivamente praticados com outros clientes num intervalo de tempo de 30 dias que precede à efetiva divulgação da propaganda eleitoral, até 30 dias após sua veiculação”.

No mérito sustenta que os preços comprovadamente vigentes são aqueles que “devem ser” praticados, não se confundindo com os preços efetivamente praticados. A atribuição da qualificação “vigente” para os preços utilizados como parâmetro de cálculo da compensação fiscal, que, numa primeira análise, soa inapropriada para negócios celebrados em condições de livre mercado, ganha sentido quando conjugada com a norma do art. 14 do Decreto n.º 57.960/66, que, ao regulamentar o exercício da profissão de publicitário e agenciador de propagandas, determina às empresas emissoras de rádio e televisão a obrigatoriedade de confecção de uma Tabela Pública de Preços

O acórdão recorrido contraria não apenas a Lei n.º 9.504/97 e a Lei n.º 9.096/95, mas o próprio Decreto n.º 5.331/05, quando decreta que “em momento algum a legislação permitiu que os valores de propaganda eleitoral gratuita fossem calculados apenas em valores de tabela pública”, conforme reprodução abaixo (p. 23 da decisão recorrida; fl. 891 dos autos do PAF):

O legislador, buscando eliminar a incerteza que pairava a aplicação do Decreto n.º 5.331/05 quanto ao conceito de “preço vigente”, passa a fazer expressa remissão à “tabela pública de preços de veiculação de publicidade” como referência do Preço do Espaço Comercializável, no art. 99, §1º, II da Lei n.º 9.504/97.

Apenas a partir de 2011, com as alterações à Lei n.º 9.504/97 promovidas pela Lei n.º 12.350/2010, que os preços efetivamente praticados passam a ser relevantes para a determinação do Preço do Espaço Comercializável. Não significa que os preços de tabela tenham se tornado irrelevantes: o preço de tabela pública da emissora continua sendo o ponto de partida da definição do Preço do Espaço Comercializável para efeito do cálculo da compensação fiscal

decorrente da veiculação da propaganda eleitoral e partidária obrigatória. A necessidade de calibração dos preços de tabela com as variações promovidas a partir dos preços praticados torna, contudo, necessários documentos, a exemplo de notas fiscais, propostas, contratos, que demonstrem os preços efetivamente praticados pela emissora no mês de veiculação.

Se a empresa veiculou propaganda eleitoral e partidária, cabe-lhe, nos termos do art. 99 da Lei n.º 9.504/97, bem como do art. 52, par. único da Lei n.º 9.096/95, a compensação fiscal, de modo que a disputa quanto ao valor deve ser endereçada através da busca, presidida pelo juízo administrativo, pela quantificação desse direito, nos termos da lei, nunca pela negação do direito à compensação de forma pura e simples.

Para superar as alegadas dificuldades materiais de verificação do valor da compensação fiscal devida, haveria a autoridade administrativa de aplicar até mesmo o art. 148 do CTN, regulador do lançamento por arbitramento da base de cálculo. Não se admite é o Fisco locupletar-se da própria desídia ou desinteresse em verificar a dimensão quantitativa do direito do contribuinte, alegando uma impossibilidade genérica para, de forma oblíqua, subtrair do particular o crédito que, decorrente de um sacrifício patrimonial específico, a lei lhe confere.

Intimada a Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que alega preliminarmente que o Recurso Especial não preenche os requisitos de admissibilidade por ausência de similitude fática.

No mérito sustenta que segundo a legislação em tela, para fins de apuração do valor do benefício, deve-se considerar o **preço efetivamente praticado pela empresa**, ou seja, o preço líquido, já abatidos os descontos concedidos, devendo corresponder aos preços unitários cobrados nas faturas emitidas para horários análogos aos utilizados na propaganda partidária e na propaganda eleitoral gratuitas.

A Tabela de Preços é mero instrumento indicador para venda da publicidade, variando os preços efetivos de comercialização de acordo com o porte do anunciante, o número de inserções, o horário de veiculação etc.

No ano de 2011, as regras da compensação fiscal pela divulgação gratuita de propaganda partidária e eleitoral foram alteradas pela Lei n.º 12.350, de 20/12/2010, que deu nova redação ao art. 99 da Lei n.º 9.504, de 30/09/1997.

Para fazer jus à compensação fiscal, não basta a apresentação de tabela pública de preços de veiculação de publicidade. É necessário que o contribuinte comprove ainda haver atendido ao requisito imposto pelo § 2º-A do art. 99 da Lei n.º 9.504, de 30/09/1997 (incluído pela Lei n.º 12.350, de 20/12/2010), com a apresentação da documentação comprobatória dos preços efetivamente praticados em suas veiculações comerciais locais.

Não sendo possível comprovar se o Recorrente suportou o encargo da divulgação da propaganda eleitoral gratuita e qual o valor da despesa, mostra-se correta a glosa dos valores em sua integralidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

Início analisando o Recurso Especial da Contribuinte por se tratar de questão de mérito.

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso, entendo não restar comprovada a divergência. Isto porque o acórdão recorrido indicou a ausência de provas como fator determinante para justificar a glosa, indicando argumento autônomo não sujeito à análise no acórdão paradigma. Vejamos:

Além da falta de comprovação do preço efetivamente praticado pela Recorrente, para fins de cálculo do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ, surgem fatos novos que indicam que nem todo espaço comercial pertencia à Recorrente, o que também influi no valor que poderia ser compensado na apuração do lucro real.

Cabe acrescentar que no fluxograma apresentado pela Recorrente, há menção que as notas fiscais poderiam ser emitidas pela Recorrente, pela Rede CNT ou pela Central Nacional de Produções CNP.

(...)

Entretanto, apesar de intimado e reintimado, a Recorrente não apresentou as notas fiscais referentes à propaganda eleitoral. Fez anexar às folhas 727733 três notas fiscais aleatórias emitidas pela Rede CNT, acompanhadas dos respectivos Pedidos de InserçãoPI, que especificam os produtos contratados, com horários e dias, contudo compreendem venda de espaço comercial em horários distintos da propaganda eleitoral. Também juntou às fls.710717 notas fiscais aleatórias emitidas pela CNP, de clientes diversos, mas que não guardam relação com as propagandas eleitorais.

Também foi apresentado contrato firmado entre a Igreja Mundial do Poder de Deus e a CNP, como representante da Recorrente, onde a CNP se compromete a exibir o programa da Igreja Contratante de segunda a sexta, das 17h00 às 18h00 e aos sábados das 9h00 às 10h00. Consta que a comercialização dos espaços publicitários, ações de merchandising destinados ao programa da Igreja são de sua única e exclusiva responsabilidade, inclusive no que diz respeito a emissão de contratos, faturas, cobranças entre outros (fl.738). Com efeito, essa documentação não guarda qualquer relação com o memorial de cálculo apresentado pela autuada.

É inegável que a Recorrente poderia ter apresentado as notas fiscais, acompanhadas dos Pedido de Inserção, referentes aos programas e propagandas eleitorais, mas insiste em não fazê-lo.

Em verdade, as notas fiscais anexadas se prestam apenas a confirmar que **os preços tabelados sofrem descontos da ordem de 50%, 65%, 80% e até 92,86%!** O que ratifica a relevância da comprovação do preço efetivamente praticado, conforme determina o Decreto nº 5.331/2005.

Sendo assim, a Recorrente não logrou êxito em comprovar os preços efetivamente praticados nos 30 dias anteriores e posteriores à divulgação

da propaganda eleitoral, para fins de apuração do preço comercializável, nos termos do art. 1º do Decreto n.º 5.331/2005. **Tampouco, comprovou o tempo efetivamente utilizado, outra variável a ser considerada na apuração dos valores de propaganda eleitoral a serem compensados no ano-calendário de 2010.**

Não sendo possível comprovar se a Recorrente suportou o encargo da divulgação da propaganda eleitoral gratuita e qual o valor da despesa, resta manter a glosa dos valores em sua integralidade. Não cabe ao Fisco ou ao julgador arbitrar um valor que deveria ser demonstrado pelo sujeito passivo.

Veja-se que circunstâncias específicas do caso concreto embasaram a conclusão da turma que não foram objeto de análise do acórdão paradigma. Ademais, em relação ao ano-calendário de 2011, houve significativa alteração legislativa que não importa conhecimento do Especial:

O inciso IV do art.2º do Decreto n.º 7.791/2012 define o índice percentual que leva em consideração os valores efetivamente faturados pela emissora para, nos termos da alínea "c" do inciso V, proporcionalizar ou calibrar os valores de faturamento obtidos com preços de tabela.

Em momento algum a legislação permitiu que os valores de propaganda eleitoral gratuita fossem calculados apenas em valores de tabela pública ou do próprio contribuinte, exigindo sempre a demonstração da correlação entre os valores efetivamente praticados pela emissora.

Observa-se que o “valor efetivamente faturado” no mês de veiculação da propaganda partidária ou eleitoral deve ter por base os documentos fiscais emitidos pelos serviços de divulgação de mensagens de propaganda comercial local efetivamente prestados e que os cálculos devem levar em consideração a faixa de horário e o valor unitário do serviço prestado.

A documentação anexada aos autos juntamente com o recurso voluntário, já analisada anteriormente neste voto, trata de contratos e notas fiscais aleatórias, que não demonstram os preços efetivamente praticados nos dias e horários em que teria sido veiculada a propaganda eleitoral gratuita.

Nesse sentido, mantém-se a glosa das exclusões do benefício fiscal referente ao ano-calendário 2011.

Assim, não entendo comprovado o dissídio jurisprudencial.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda, entendo ter sido demonstrada a divergência.

Em que pese a contribuinte aduzir que o acórdão paradigma viola o conteúdo da sumula CARF n. 105, a distinção em relação à referida súmula em razão da alteração legislativa superveniente é objeto do recurso.

Nesse aspecto, a clareza do despacho de admissibilidade:

- Em ambos os casos confrontados foi questionada a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, conjuntamente com a multa de ofício no percentual de 75%, lançada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96;
- O acórdão ora recorrido afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício, ainda que se refira a fatos geradores posteriores à edição da MP nº 351/2007;
- Por outro lado, o Acórdão Paradigma entende ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de imposto apurado ao final do ano calendário;
- Em relação à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, foi rechaçada pelo aresto adotado como parâmetro de divergência qualquer alegação de bis in idem e qualquer possibilidade de aplicação do princípio da consunção, próprio do Direito Penal;
- Ainda em divergência com o acórdão recorrido, o paradigma firma o entendimento de que a omissão de receitas ou a glosa de despesas indedutíveis, como infração da qual decorre o lançamento de ofício, tem reflexo no cumprimento da obrigação acessória de antecipar o tributo. Nessa perspectiva, diante da constatação da infração tributária, cabe não só lançamento da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo, como também a exigência da multa de ofício isolada pelo descumprimento da obrigação acessória de antecipá-lo no regime de estimativas;
- Importante ressaltar que os precedentes que renderam azo à aprovação do enunciado nº 105 da Súmula do CARF (“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”), trataram de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 351 de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;
- Cabe notar ainda que o paradigma analisou a questão à luz do disposto na Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;
- Todavia, de forma diversa da decisão ora combatida, concluiu que “possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-

calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos";

- Logo, diversamente da decisão combatida, o acórdão paradigma decidiu pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas, em concomitância com a multa de ofício, diante da ocorrência dos fatos geradores na vigência da MP n.º 351/2007;

- Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no paradigma foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores na interpretação do art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430/96, resultante das alterações promovidas pela Lei n.º 11488/2007;

- Pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial segundo as disposições do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Mérito

Apesar de constante a discussão acerca da possibilidade de incidência conjunta entre as multas de ofício e isolada, tenho me manifestado quanto à impossibilidade da concomitância. Entendo ser aplicável o conteúdo da Súmula 105 deste e. CARF aos casos de concomitância de multa isolada e de ofício quando em razão do não pagamento de estimativas.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

É importante ressaltar que a própria C. Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que a multa hoje prevista no art. 44, II, b da Lei n.º 9430/96 corresponde a multa prevista no art. 44, §1º, IV da mesma Lei. Ou seja, a mera alteração geográfica da multa não é suficiente para afastar o racional subjacente da Súmula:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.
MULTA ISOLADA.**

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período.

**MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O
ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.**

Não há dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante. O texto

da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

REVOGAÇÃO DE NORMA LEGAL. INOCORRÊNCIA.

A Lei n.º 11.488/2007 não implicou em qualquer revogação da norma que prevê a aplicação de multa isolada para o caso de falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Houve apenas uma nova disposição do texto normativo, que não se confunde com a norma que dele se extrai. A referida norma legal, antes prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996, apenas passou a constar do art. 44, II, “b”, da mesma lei, com um percentual menor do que o anteriormente previsto (50% e não mais 75%).

CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. MULTA ISOLADA.

Em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, devem ser aplicados à CSLL os mesmos fundamentos adotados para o IRPJ.

(Processo administrativo n.º 10980.016269/200750, acórdão n.º 9101003.869, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, julgado em 04/10/2018)

A alteração da legislação em 2007, a meu ver, não altera o raciocínio subjacente à súmula. Neste sentido ainda o acórdão n. 9101-005.695, de relatoria do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, julgado em 13/08/2021, cujos fundamentos se aplicam ao caso concreto:

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

Ano-calendário: 2014

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com

outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, 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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

Ainda no mesmo sentido o acórdão n. 9101-005.692, de relatoria da Conselheira Livia De Carli Germano, julgado em 13/08/2021:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

A Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. A ratio decidendi adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007. Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, 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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andréa Duek Simantob.

Por todo o exposto, conheço do Recurso da Fazenda para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Duek Simantob – Redatora Designada.

Ousei divergir do i. Relator no mérito do recurso especial do contribuinte, o qual diz respeito sobre a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007.

A matéria já foi analisada inúmeras vezes neste Colegiado, prevalecendo o entendimento de que não há de se falar em concomitância nesse caso, visto tratar-se de infrações diferentes e com fundamentos distintos.

Com efeito, a multa de ofício incide sobre o tributo devido pelo sujeito passivo e que foi apurado em desacordo com a legislação tributária.

Já a multa isolada incide sobre as bases de cálculo estimadas, que não correspondem ao tributo devido, em razão da necessidade dos ajustes previstos em lei.

Não se trata, portanto, de *bis in idem* ou de dupla penalização, dado que a legislação cuida individualmente de cada hipótese. E essa ausência de duplicidade afasta a tese de aplicação do princípio da consunção, pois, ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que a alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007) ressalta a diferença entre as infrações e determina a aplicação da multa correspondente a cada hipótese.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente qualquer dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

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.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas a ano-calendário posterior a 2007, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas, razão pela qual deve ser mantido o entendimento esposado pela decisão recorrida.

Neste sentido, dou provimento ao recurso da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob