



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

Processo nº 13888.724068/2011-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.040 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente TV CARIIBA COMUNICAÇÕES LTDA. E OUTRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

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

A compensação por veiculação de propaganda político-partidária 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.

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A contabilização indevida de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita), sem a adição ao lucro líquido do exercício para apuração do lucro real, mesmo de forma reiterada, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

APURAÇÃO ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes por ele próprio levantados, sem a inclusão das receitas omitidas apuradas em procedimento de fiscalização, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas, em face do descumprimento do dever legal de antecipar as estimativas. Tal penalidade não se confunde com outra, a ser aplicada pela falta de pagamento do tributo eventualmente apurado ao final do exercício.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam: a) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%, e afastar a responsabilidade tributária atribuída a Mônica Martinez

Processo nº 13888.724068/2011-52
Acórdão n.º **1302-001.040**

S1-C3T2
Fl. 4

Bertagnoli; b) por voto de qualidade, em manter o lançamento da multa isolada, por falta de pagamento de estimativas, e o de juros de mora sobre multa de ofício, vencidos os conselheiros Frizzo, Cortez e Pollastri. O Conselheiro Waldir acompanhou o relator pelas conclusões, relativamente à responsabilidade tributária. Designado o Conselheiro Waldir Veiga Rocha para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

(Assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Eduardo de Andrade, Alberto Pinto Souza Junior, Paulo Roberto Cortez, Márcio Rodrigo Frizzo e Guilherme Polastri.

Relatório

TV CARIOBA COMUNICAÇÕES LTDA. E OUTRA, contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 61.317.095/0001-66, com domicílio fiscal na cidade de Americana - SP, Estado São Paulo, à Rua Purus, nº 31 - Bairro Jardim São Roque, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba - SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 1875/1906, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande - MS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 1979/1999.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Piracicaba - SP, em 08/11/2011, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 1857/1906), com ciência pessoal, em 22/11/2011 (fl. 1858), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 24.292.101,09, a título de imposto e contribuição, acrescidos da multa qualificada de 150%; da multa isolada de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuição referente aos exercícios de 2007 a 2010, correspondente aos anos-calendário de 2006 a 2009, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - PROPAGANDA ELEITORAL - HORÁRIO GRATUITO: Valores relativos à divulgação da propaganda partidária gratuita excluídos indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, conforme termo de constatação fiscal em anexo. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 247 e 250, do RIR/99, art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997, art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005; art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995 e art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997.

2 - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme apurado no Termo de Constatação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Observando, que estas infrações foram aplicadas por decorrência para a lavratura do Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como para a cobrança da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, conforme se constata às fls. 1844/1845 e 1850/1851.

Da mesma forma, é de se observar, que houve a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária apontando-se o sujeito passivo Mônica Martinez Bertagnoli, na qualidade de sócio administrador, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN (fls. 1910/1911).

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal e Esclarecimento (fls.1797/1855), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, o presente procedimento de fiscalização foi autorizado através de Mandado de Procedimento Fiscal- MPF 0812500-2011-00195-0, emitido de acordo com o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, nos termos da Portaria RFB nº 11.371/07, com código de acesso nº 17470050;

- que, durante o trabalho fiscal, verificou-se que a empresa utilizou deduções a título de Divulgações Eleitorais Gratuita da Base de Cálculo do IRPJ, bem como para redução da base de cálculo da CSLL para os anos de 2007 e 2009. Dessa forma, o período de fiscalização foi estendido para os anos de 2007 e 2009, sendo o contribuinte, em 23/08/2011, cientificado da extensão;

- que, em análise das planilhas apresentadas, ficou novamente constatado que o contribuinte se utilizou dos preços constantes de sua Tabela de Preços do ano de 2006, bem como fez um cálculo simplificado do tempo, aplicando 25% sobre o tempo disponibilizados à propaganda partidária e eleitoral, sem apurar efetivamente o tempo que seria utilizado para publicidade nesses horários;

- que, para correta apuração do benefício de exclusão da base de cálculo do Lucro Real em vista da cessão gratuita de horários para propagandas eleitoral e partidárias, há que se determinar corretamente as seguintes variáveis: o valor do preço dos espaços e o modo de contagem do tempo cedido pela emissora para a referida inserção compulsória e que seria utilizado em publicidade comercial;

- que, através das Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte, sendo que todas somadas dão a Receita Bruta por ele declarada, R\$ 11.400.100,00 (Planilha 1 em anexo), verifica-se que para o mês de Janeiro, o contribuinte efetuou a venda de espaço publicitário para todo o mês no valor total de R\$ 34.100,00, sendo que não é possível identificar o horário do espaço vendido, tempo, quantidade de inserções;

- que, apesar de não ser possível se verificar o efetivo preço praticado para esse mês, tendo em vista o contribuinte não ter apresentado os elementos necessários para o cálculo, verifica-se que para o mês de janeiro o contribuinte efetivou a extensão no valor de R\$ 262.710,00 da base de cálculo do IRPJ devido. Ou seja, o contribuinte, com essa dedução, afirma ter deixado de receber de agências publicitárias por espaços em sua programação o valor de R\$ 262.710,00. O valor excluído é quase 8 vezes o valor da venda efetuada para o mesmo mês;

- que, para mês de Fevereiro, o contribuinte apresentou Nota Fiscal no valor de R\$ 31.900,00. Desta forma, ao mesmo tempo, mediante utilização de sua tabela de preços e horários destinados à propaganda eleitoral, exclui da base de cálculo de seu IRPJ o valor de R\$ 116.760,00;

- que, em análise das DIPJs entregues pela empresa desde 2002, verificou-se que a empresa vem sistematicamente utilizando exclusões vultosas a título de Divulgação Eleitoral Gratuita da Base de Cálculo do IRPJ (mais precisamente a partir do ano de 2003). Da mesma forma, utiliza os mesmos valores para redução da base de cálculo da CSLL;

- que, de todo, o exposto anteriormente, e tendo em vista os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, assim como de análise dos documentos apresentados, constata-se que o contribuinte, assim como fez para os anos de 2007, 2008 e 2009, utilizou tabela de preços do ano 2006 para formação do preço comercializável, bem como se utilizou do percentual máximo de 25% para cálculo do tempo que seria utilizado para veiculação de propaganda comercial;

- que, conforme, visto acima, o método correto para o cálculo seria a utilização dos valores efetivados praticados na comercialização de espaços comerciais, com comprovação mediante notas fiscais, orçamentos, contratos e outros elementos similares que indicassem o preço praticado após descontos comerciais, serviços e tempo contratado, horário, etc.;

- que, de acordo com informações do próprio contribuinte, alguns dos elementos requisitados não puderam ser apresentados por não fazer a guarda dos mesmos. Apesar de o contribuinte alegar que a legislação não exige a manutenção da referida documentação, o alegado não precede, haja vista que, sendo essa documentação necessária para o cálculo do benefício fiscal, fica implícita a necessidade da guarda de todos os documentos que formam o valor da exclusão;

- que, as notas fiscais apresentadas para o ano de 2006, somando um montante de R\$ 4.605.786,26, pode-se constatar que, desde total, R\$ 1.495.104,77 são correspondentes à venda de espaços para programas, R\$ 44.758,08 referente à venda de veiculação de campanha do Ministério do Turismo e o restante, R\$ 3.065.923,41 referente à venda não especificação em nota fiscal.

- que de todo o exposto anteriormente e tendo em vista os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, assim como de análise de documentos apresentados, constata-se que o contribuinte, assim como fez para os anos de 2007, 2008 e 2009, utilizou tabela de percentual máximo de 25% para cálculo do tempo que seria utilizado para veiculação de propaganda comercial;

- que, também, com relação à variável tempo, o limite de 25% é o máximo, podendo ser inferior, dessa forma, cabe ao contribuinte comprovar a relação entre o tempo destinado a propaganda comercial em relação ao tempo total do programa partidário ou eleitoral;

- que apesar de haver essa informação na contabilidade, não foi possível confirmá-la por falta de informação em Nota Fiscal, bem como por falta de outros elementos comprobatórios. Assim, não foi possível identificar o preço efetivamente praticado durante esse ano, visto que as notas fiscais não possuem informações de horários e quantidade de inserções contratados. Também, com relação ao tempo, o contribuinte não apresentou os elementos necessários para mensuração do percentual a ser aplicado, cujo teto é 25%;

- que, dessa forma, ficou evidenciada a utilização de valores hipotéticos para a formação do valor da exclusão para o ano de 2006, assim como para os demais anos;

- que, de todo o exposto, conclui-se por indevida a utilização da exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, haja vista o contribuinte não ter logrado comprovar serem corretos os valores por ele excluídos, não oferecer a fiscalização documentação hábil para formação do montante correto, bem como

ter ficado constatado, por esta fiscalização, a utilização de valores hipotéticos para cálculo da mesma para os anos de 2006, 2007, 2008 e 2009;

- que além de se utilizar de exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda, o contribuinte utilizou os mesmos montantes, R\$ 15.196.200,00, R\$ 10.211.496,00, R\$ 28.192.804,00 e R\$ 13.580.439,20 para exclusão da base de cálculo da CSLL dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, respectivamente;

- que, no que diz respeito, a CSLL, verifica-se que o Decreto nº 5.331, de 2005, estabeleceu que o benefício fiscal está adstrito à exclusão do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, de parcela do preço do espaço cedido à divulgação da propaganda eleitoral gratuita. A norma não contemplou, portanto, nenhuma outra forma de ressarcimento ou de compensação, em face do que inexistente amparo legal para a pretensão da interessada;

- que, no que diz respeito a prejuízos acumulados, é de se dizer, que relativamente ao ano-calendário de 2006, o prejuízo acumulado em 31/12/2005 informado no sistema SAPLI até o início do procedimento fiscal somava o montante de R\$ 3.644.798,35;

- que passados 5 anos a contar do fato gerador, ocorrido em 31/12/2005, com extinção do crédito em 31/10/2010, o mesmo não é possível de análise pela Fazenda pública, bem como o contribuinte não pode alterá-lo para seu benefício a fim de aumentar seu prejuízo acumulado. Assim, o prejuízo acumulado considerado será declarado quando do início do presente procedimento fiscal;

- que, no que diz respeito a IRPJ/CSLL – Falta de Recolhimento – Estimativa, é de se dizer, que tendo em vista que as exclusões relativas à Divulgação Eleitoral Gratuita foram consideradas indevidas para o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, apurou-se recolhimento a menor a título de estimativa Mensal durante os anos abjeto da presente fiscalização;

- que a exigência da multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, independe de se apurar resultado anual tributável. Decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês calendário e nada tem a ver com a exigência da multa incidente sobre o valor do saldo do imposto apurados no encerramento do ano-calendário. Cabível, portanto, a cobrança da multa isolada de 50% sobre as estimativas devidas e não recolhidas apuradas na presente fiscalização;

- que, no que diz respeito à multa de lançamento de ofício, é de se dizer, que o contribuinte, por intermédio de seus agentes, assumiu de forma livre e consciente o risco de omitir tributação das receitas ora apuradas. Portanto, o contexto revela a presença de conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir as suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do imposto devido, o que caracteriza fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Com isso as infrações apuradas sujeitam-se a multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996;

- que tendo sido constatada a prática reiterada de utilização de exclusões da base de cálculo do IRPJ, bem como da CSLL, desatendendo o disposto na legislação vigente houve o enquadramento dentro do que prevê o artigo 72, da Lei nº 4.502/64, bem como nos artigos 1º, inciso I e 2º inciso II da Lei nº 8.137, de 1990. A partir desses enquadramentos, com

consequente aplicação de multa qualificada, fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional;

- que, do exposto, fica responsabilizada pessoalmente, nos termos do art. 135, III, do CTN, a contribuinte Monica Martinez Bertagnoli, sócia administradora durante todo o período dos fatos geradores de que trata a presente fiscalização.

Em sua peça impugnatória de fls. 1916/1931, apresentada, tempestivamente, em 20/12/2011, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, o presente auto de infração foi fundamentado pela suposta constatação de pratica reiterada de exclusões das bases de cálculo do IRPJ e CSLL em desacordo com o que determina a legislação, sendo caracterizada fraude de acordo com o que prevê o artigo 72 da Lei 4.502/64, bem como enquadramento no que dispõe o artigo 1º, II e art. 2, I da Lei 8.137/90. Com essa conclusão a fiscal responsabilizou Mônica Martinez Bertagnoli, na qualidade de sócia administradora;

- que, a impugnante é empresa dedicada ao ramo de televisão, estando obrigada a veicular propaganda política gratuita, nos moldes da Lei 9.096/95 que, em seu artigo 52, parágrafo único, autoriza que a emissora proceda à compensação fiscal com débitos perante a Receita Federal, por força da cessão de espaço para a veiculação de horário político e/ou propaganda partidária;

- que, a Administração Pública deve atuar e proferir seus atos em absoluta consonância com as normas legais, sempre da melhor forma, a fim de beneficiar os indivíduos por ela administrados, aos quais deve a obrigação de bem estar e cidadania;

- que, o auto de infração impugnado ainda apresenta argumentação no sentido de que a impugnante teria agido de maneira fraudulenta, sem que tenha apresentado quaisquer elementos capazes de justificar estas afirmação. Aliás, o que se observa da documentação que compõe o processo administrativo é justamente o fato de que a impugnante agiu imbuída de boa-fé, observando o disposto no Decreto 5.331 que possui a exata interpretação feita pela impugnante;

- que, não pode permanecer a pretensão de manter como responsável a sócia administradora da empresa, posto que os requisitos previstos no artigo 135, do CTN, não se encontram preenchidos, já que em momento algum durante a fiscalização restou constatado que a sócia da empresa, também impugnante, tenha agido ou praticado qualquer ato “com excesso de poderes ou infração à lei”;

- que, a empresa Impugnante não foi encerrada, está legalmente aberta, e responde por seus débitos, independente da pessoa física de seus sócios;

- que, assim, responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, nos termos do art. 135, do CTN, depende da ocorrência de vários pré-requisitos de ordem material, ou seja, exercer, efetiva e comprovadamente a função gerencial, e a pratica de infrações à lei ou ao contrato social. Assim, a responsabilidade do sócio somente surge se agir com excesso de poderes, o que não aconteceu com relação à Monica;

- que, além, das multas moratórias estão sendo cobrados juros dessa mesma natureza. Tanto uma quanto a outra possuem a mesma natureza judiciária de sanções ressarcitórias, não há como se negar que está ocorrendo o chamado *bis in idem* em decorrência da aplicação da mesma penalidade por duas vezes, ou seja, pela cobrança de multa pela mora e juros pela mora que como visto possuem a natureza jurídica e função equivalentes;

- que, se os juros moratórios já representam a aplicabilidade de uma sanção com fins de ressarcimento para a fiscalização, não será apropriado sancionar o contribuinte novamente com uma outra penalidade com a mesma finalidade;

- que, por possuir a mesma natureza jurídica dos juros moratórios, jamais a multa moratória aplicada sobre o total do débito tributário pode ser exigida da Impugnante, tendo em vista acarretar o citado *bis in idem* contrario ao Direito e invalido perante o ordenamento jurídico brasileiro.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande – MS, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, o documento impugnatório foi protocolado tempestivamente e abrange a manifestação tanto da pessoa jurídica contribuinte quanto da pessoa física sujeito passivo por responsabilidade. Em face dos documentos de fls. 1.932 a 1.948, é regular a representação. E, por preencher os demais requisitos legais, dela se conhece;

- que a contribuinte apresentou várias alegações que, se procedentes, culminariam, segundo ela, na nulidade do auto de infração, a saber: (a) foram desrespeitados vários princípios veiculados na Lei nº 9.784/99 e, em especial, o da verdade material; (b) o auto de infração é nulo, pois não foram considerados quaisquer créditos da impugnante; (c) a impugnante sempre agiu de boa-fé, não se justificando o arbitramento, tendo sido presumido o valor do Imposto de Renda, sem que a administração tenha apresentado e provado quais valores seriam os devidos;

- que o auto de infração só pode ser considerado nulo se lavrado por agente incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quanto à primeira situação, ela não foi alegada. Não houve também preterição do direito de defesa;

- que, no caso do Imposto de Renda, a legislação atual determina que a contribuinte deve apurar e pagar o tributo, efetuando as declarações (DIPJ e DCTF) e apresentando-as nos prazos determinados (lançamento por homologação). A correção das declarações é aferida somente no caso de uma fiscalização, como a que ocorreu, devendo o contribuinte comprovar não só a exatidão das informações como também o cabimento dos lançamentos nelas efetuados. Assim, entendendo a auditora-fiscal que as exclusões não eram cabíveis, em face de toda a documentação apresentada e do direito aplicável, efetuou as glosas, não havendo no fato nenhuma irregularidade de forma. Se houve erro, basta que ele seja demonstrado na impugnação. Tal matéria também é de mérito e não aponta para nulidade, mas, se tiver de ser acatada por correta, para a improcedência do lançamento;

- que, no que concerne aos princípios contidos na Lei nº 9.784/99, não se vislumbrou nenhum desrespeito a qualquer deles e, além de mencioná-los a contribuinte não indicou de forma clara e objetiva como se deu esse alegado desrespeito;

- que, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas devem ser carreadas junto com a impugnação, a não ser que isso seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto n. 70.235/1972, devendo, nesse caso, haver requerimento e comprovação da circunstância que impossibilitou a juntada no tempo oportuno;

- que, o Decreto n. 70.235/1972, regulador do Processo Administrativo Fiscal, dispõe no seu artigo 15 que a impugnação deverá ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, pelo que o protesto genérico pela produção de provas não produz nenhum efeito;

- que não há também previsão para prova testemunhal ou sustentação oral na sessão de julgamento de primeira instância. Indefere-se o pedido;

- que quanto ao mérito, aduziu a contribuinte que: (a) a Lei nº 9.096/95 autoriza a compensação fiscal com débitos perante a Receita Federal, por força da cessão de espaço para veiculação de horário político e/ou propaganda partidária; (b) a emissora fica então impossibilitada de faturar durante o período em que sua grade é utilizada pelos partidos políticos; (c) o entendimento apresentado no auto de infração é de que se a empresa não havia comercializado os espaços não poderia pleitear a compensação; (d) a partir do momento em que o espaço foi disponibilizado para a utilização dos horários político-partidários não mais pode ser comercializado pela emissora; (e) a lei vigente no período abarcado pelo auto de infração (2006 a 2009), determinava que se considerasse o preço da propaganda e esse preço é o valor comercializado pela empresa conforme sua tabela de preços; (f) a forma de aferição do valor a ser compensado era apenas o contido no Decreto nº 5.331/2005 e na Lei nº 9.096/95, não podendo haver interpretação extensiva, desconsiderando-se a tabela de preços da empresa e fixando-se, ainda, a multa de 150%;

- que relativamente às letras “a” e “b”, muito embora a alegação da contribuinte, não há nenhuma divergência de entendimentos. A autuante reconhece o direito de compensação, nos termos da Lei nº 9.096/95, bem como a impossibilidade de faturamento do espaço, motivo inclusive da compensação. O mesmo se diga em relação às letras “c” e “d”, por consequência lógica;

- que a questão cinge-se à comprovação da regularidade quanto aos valores compensados;

- que, a contribuinte insiste em que há de ser considerado, para fins de compensação, o valor comercializado pela empresa conforme sua tabela de preços, aferindo-se ele de acordo somente com o contido no Decreto nº 5.331/2005 e na Lei nº 9.096/95;

- que, autuante baseou-se tanto na Lei nº 9.096/95 quanto no Decreto nº 5.331/2005, conforme pode ser visto no Termo de Constatação Fiscal (fls. 1.802 e 1.803). Contudo, baseou-se também no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 6 de março de 2006, que dispõe sobre o critério de cálculo da compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral (fl. 1.803 e 1.804);

- que, contudo, baseou-se também no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 6 de março de 2006, que dispõe sobre o critério de cálculo da compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral (fl. 1.803 e 1.804);

- que, muito embora não haja uma impugnação específica quanto à falta de previsão legal para as compensações com a base de cálculo da CSLL, tendo-se em vista os argumentos apresentados na impugnação e, ainda, os princípios do contraditório e da ampla defesa, deve-se acolher a impugnação como extensiva à CSLL;

- que, dessa forma, aplicam-se a essa contribuição, os mesmos argumentos expendidos no voto com relação ao IRPJ;

- que, argumentou a contribuinte que o percentual de multa de 150% tem efeito confiscatório. No entanto, A multa de lançamento de ofício tem caráter punitivo e não meramente moratório – aplicada sobre o valor do tributo cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 150% o legalmente previsto. Assim, não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade;

- que, nesse sentido, quaisquer pedidos ou alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes – como as suposições relativas a ofensa a princípios constitucionais – somente podem ser reconhecidos pela via competente: o Poder Judiciário. Esclareça-se, entretanto e por oportuno, que os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário, que os deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência;

- que, tratando de lançamento de ofício em que houve representação fiscal para fins penais em face de a conduta da contribuinte ensejar essa providência, deve ser mantida a multa de 150%, prevista expressa e especificamente pela legislação tributária. Frise-se que a contribuinte não fez qualquer menção ao motivo que ensejou a aplicação do referido percentual, aplicando-se ao caso o disposto no art. do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972 (PAF);

- que, por primeiro, cumpre salientar que a multa cobrada não é a de mora, mas a de ofício. E não teria fundamento a alegação nem mesmo se a multa exigida fosse a de caráter moratório, pois as duas figuras não se confundem, tendo cada qual um pressuposto fático distinto e inconfundível;

- que, multa, seja ela qual for, tem sempre por pressuposto um fato contrário à lei, sendo, pois, sanção de ato ilícito. Nesse sentido, toda multa é punitiva e, como tal, pressupõe uma infração, inclusive a multa de mora, cujo fato gerador é a falta de cumprimento ou o cumprimento em atraso de determinada obrigação;

- que no que diz respeito à sujeição passiva da sócia-gerente, aduziu a contribuinte que: (a) a administradora pessoa física indicada como sujeito passivo não agiu com excesso de poderes ou infração à lei, não estando presentes os requisitos previstos no art. 135 do Código Tributário Nacional e a empresa está ativa legalmente, respondendo por seus débitos independentemente de seus sócios; e (b) a pessoa jurídica é sociedade de capital e não de pessoas, não podendo a sócia-gerente responder pela dívida;

- que pelo exposto no trecho transcrito, vê-se que a responsabilização da sócia-gerente guarda uma correlação lógica com a autuação. Se houve a reiterada prática de atos que se enquadram no art. 72 da Lei nº 4.502/64, bem como nos arts. 1º, inc. I, e 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, encontram-se presentes os requisitos previstos no art. 135 do CTN, estando regular o procedimento fiscal nesse ponto;

- que quanto ao segundo argumento, ele é válido nos termos da legislação comercial. Contudo, não é aplicável no âmbito tributário;

- que no art. 135 do CTN não há nenhuma menção a sociedade de pessoas ou de capital, aplicando-se as suas disposições, portanto, a qualquer dos casos. Quando a lei quer fazer alguma restrição o faz de modo expresso, como ocorre no art. 134, VII.

- que, também, não constam na impugnação alegações específicas quanto às multas isoladas;

- que, elas só se mantêm se continuarem mantidas, também, as infrações relativas às glosas das exclusões, pois são destas dependentes. Sendo assim, os valores devem continuar controlados neste processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Observadas as normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. SUSTENTAÇÃO ORAL.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as provas devem ser apresentadas junto com a impugnação, não havendo previsão para prova testemunhal ou sustentação oral.

IRPJ. COMPENSAÇÃO. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICO-PARTIDÁRIA. COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES.

A compensação por veiculação de propaganda político-partidária 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.

CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO.

A compensação relativa à veiculação de propaganda político-partidária não se aplica à CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO.

Alegações que ultrapassem a análise de conformidade do ato de lançamento com as normas legais vigentes somente podem ser

reconhecidas pelo Poder Judiciário e os princípios constitucionais têm por destinatário o legislador ordinário e não o mero aplicador da lei, que a ela deve obediência.

MULTA E JUROS DE MORA. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

Sendo diferentes os pressupostos dos juros de mora e da multa, não configura bis in idem a cobrança cumulativa de ambos.

SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIZAÇÃO.

Estando presentes os requisitos prescritos no art. 135 do CTN, correta a responsabilização do sócio-gerente.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA.

Deve ser mantido o lançamento relativo às multas isoladas, porque dependentes da manutenção do lançamento principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 26/06/2012, conforme Termo constante às fls.1972/1978, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (25/07/2012), o recurso voluntário de fls. 1979/1999, instruído pelos documentos de fls. 2000/2017, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, o auto de infração foi fundamentado pela suposta constatação de prática reiterada de exclusões das bases de cálculos do IRPJ e CSLL em desacordo com o que determina a legislação, sendo supostamente caracterizada fraude de acordo com o que prevê o artigo 72, da Lei nº 4.502/64, bem como enquadramento no que dispõem os artigos 1º, inciso II, e 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90;

- que, recorrente, conforme seus contratos sociais é empresa dedicada ao ramo de televisão e na condição de concessionária esta obrigada a veicular compulsoriamente pelos partidos políticos, nos moldes da Lei n. 9.096/95. Em compensação, referido diploma legal, em seu artigo 52, permite que a emissora concessionária proceda à compensação fiscal com impostos e débitos daí decorrentes perante a Receita Federal, em razão da cedência desse horário político;

- que, a emissora deixa de faturar durante o período em que sua grande é utilizada pelos partidos políticos e, portanto, daí decorre o primeiro equívoco da Fiscalização realizada, visto que o auto de infração por arbitramento acabou por descartar todas as compensações realizadas pela empresa recorrente;

- que, o que se está a sustentar é que ao ter como fato incontroverso valores faturados em vários meses, a consequência lógica seria a fiscalização arbitrar os valores a que a empresa concessionária teria direito para efeito de compensação. No entanto, o que se verifica é a tentativa da Fiscalização de sumariamente revogar o direito da recorrente à compensação, em clara afronta ao disposto legal que o autoriza;

- que, o direito do contribuinte em ter a compensação declarada devidamente homologada, uma vez que o contribuinte não pode ser prejudicado, tampouco ter aplicado contra si, lei inexistente no ordenamento jurídico à época dos fatos;

- que, a contribuição social sobre o lucro, a Recorrente, mantendo a mesma postura de quando apresentou sua defesa, confessa que se aproveitou equivocadamente desses créditos, e reconhece esse erro, o qual foi atribuído à complexidade da legislação e sua interpretação, o que é perfeitamente justificável;

- que, porém, em qualquer hipótese, não pode a Recorrente concordar com a multa em patamar de 150% relativo a essas compensações, pois afronta a boa-fé, a razoabilidade e a proporcionalidade, princípios encartados no ordenamento constitucional e era flagrantemente violados pelo auto de infração e pela decisão recorrida;

- que, ao ignorar todo e qualquer crédito da Recorrente, a ilegalidade do ato praticado pela Fiscalização é flagrante, pois a lei estabelece expressamente que o crédito que não pode ser desconhecido, circunstância que leva à inevitável nulidade do auto de infração que se mostra descumpridor de dois requisitos essenciais: liquidez e certeza;

- que, ônus da Fazenda provar que a Recorrente teria agido de maneira fraudulenta, mas a evidente boa-fé da mesma pode ser facilmente observada com a leitura do Decreto 5.331, que permite a interpretação feita pela empresa;

- que, desta maneira não se justifica o arbitramento utilizado no presente auto de infração, onde a Sra. Agente Fiscal, tampouco a multa de 150% que ultrapassa em muito o valor do débito supostamente devido, e indevidamente perseguido;

- que, não pode permanecer a pretensão de manter como responsável a sócia administradora da empresa, posto que os requisitos previstos no artigo, 135 do CTN, não se encontram preenchidos, já que a mesma não praticou “atos com excesso de poderes ou infrações à lei”;

- que, a empresa não foi encerrada, está legalmente aberta, e responde por seus débitos, independentes da pessoa física de seus sócios;

- que, responsabilidade pessoal do sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, nos termos do art. 135, do CTN, depende da ocorrência de vários pré-requisitos de ordem material, ou seja, exercer, efetiva e comprovadamente a função gerencial, e a prática de atos infracionais à lei ou contrato social;

- que, o sócio gerente não responde solidariamente pela dívida, nos termos do art. 124 c/c o art. 134, VII, do CTN, por se tratar a Executada devedora de sociedade de capital e não de pessoas;

- que, a multa aplicada à base de 150% pela Sra. Agente Fiscal, configura-se num verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado;

- que, além das multas moratórias estão sendo cobradas juros dessa mesma natureza. Tanto uma quanto a outra possuem, a mesma natureza jurídica de sanções ressarcitórias, não há como se negar que esta ocorrendo o chamado bis in idem em decorrência

Processo nº 13888.724068/2011-52
Acórdão n.º **1302-001.040**

S1-C3T2
Fl. 16

da aplicação da mesma penalidade por duas vezes, ou seja, pela cobrança de multa pela mora e juros pela mora que como visto possuem a natureza jurídica e função equivalentes;

- que, assim, sendo, por ter as duas penalidades natureza ressarcitória uma apenas deverá ser aplicada e, certamente a que menos onera o devedor.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não arguição de qualquer preliminar.

A matéria de mérito em discussão, nesta fase recursal, se estende as seguintes irregularidades constatadas pela autoridade fiscal lançadora, matérias descritas nos Autos de Infrações lavrados (fls. 1857/1906) e Termo de Constatação Fiscal (fls. 1797/1855):

1 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - PROPAGANDA ELEITORAL - HORÁRIO GRATUITO: Valores relativos à divulgação da propaganda partidária gratuita excluídos indevidamente do lucro líquido do período, na determinação do lucro real, conforme termo de constatação fiscal em anexo. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 247 e 250, do RIR/99, art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997, art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005; art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995 e art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997.

2 - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme apurado no Termo de Constatação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Observando, que estas infrações foram aplicadas por decorrência para a lavratura do Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como para a cobrança da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL, conforme se constata às fls. 1844/1845 e 1850/1851.

Da mesma forma, é de se observar, que houve a lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária apontando-se o sujeito passivo Mônica Martinez Bertagnoli, na qualidade de sócio administrador, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional - CTN (fls. 1910/1911).

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento, sob os argumentos de que conforme seus contratos sociais é empresa dedicada ao ramo de televisão e na condição de concessionária esta obrigada a veicular compulsoriamente pelos partidos políticos, nos moldes da Lei nº 9.096, de 1995, sendo que em compensação, referido diploma legal, em seu artigo 52, permite que a emissora concessionária proceda à compensação fiscal com impostos e débitos

daí decorrentes perante a Receita Federal, em razão da cedência desse horário político. Da mesma forma, não concorda com a aplicação da multa qualificada, das multas isoladas, dos juros sobre a multa de ofício, bem como entende que não pode permanecer a pretensão de manter como responsável a sócia administradora da empresa, posto que os requisitos previstos no artigo, 135 do CTN, não se encontram preenchidos, já que a mesma não praticou “atos com excesso de poderes ou infrações à lei”.

1 - QUANTO AO AUTO DE INFRAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

A controvérsia consiste em determinar se os valores na compensação por veiculação de propaganda político-partidária praticados pela autuada e considerados nos cálculos realizados para dedução, na Demonstração do Lucro Real, correspondiam aos vigentes à época dos fatos geradores questionados.

Para correta apuração do benefício de exclusão da base de cálculo do Lucro Real em vista da cessão gratuita de horários para propagandas eleitoral e partidárias, há que se determinar corretamente as seguintes variáveis: o valor do preço dos espaços e o modo de contagem do tempo cedido pela emissora para a referida inserção compulsória e que seria utilizado em publicidade comercial.

Como pode ser constatado através da análise dos demonstrativos apresentados, a contribuinte utilizou, para apuração do valor a ser excluído do lucro real do ano de 2008, os valores fixos constantes de sua Tabela de Preços do ano de 2006, bem como se utilizou da aplicação do percentual de 25% sobre o tempo utilizado para propaganda partidária e eleitoral.

Considera-se, neste caso, que, 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.

O que se entende é 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 (mês corrente em que se tenha realizado a propaganda eleitoral ou dia anterior ao do início da mesma, guardando proporcionalidade com os preços praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data). Isto porque, toda legislação que trata de isenção, benefícios fiscais ou renúncia de arrecadação, deve ser aplicada de forma restritiva. Não se pode conceber que a contribuinte tenha uma vantagem superior ao ônus com que arcou. O benefício visa a ressarcir perdas efetivas e não potenciais perdas.

A utilização de uma Tabela de Preços confeccionada pela empresa, a seu livre arbítrio, sem que se possa questionar sua vigência, validade e preços efetivamente praticados, não pode ser considerada para fins de fruição de benefício fiscal da exclusão dos valores da base de cálculo do imposto de renda.

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 da veiculação, etc.

Não vislumbro, nos termos em que a questão foi colocada, como acolher os argumentos da recorrente, pois do que consta dos autos e da análise dos esclarecimentos prestados, assim como de análise dos documentos apresentados, constata-se que a contribuinte, assim como fez para os anos de 2007, 2008 e 2009, utilizou tabela de preços do ano 2006 para formação do preço comercializável, bem como se utilizou do percentual máximo de 25% para cálculo do tempo que seria utilizado para veiculação de propaganda comercial.

O método correto para o cálculo seria a utilização dos valores efetivados praticados na comercialização de espaços comerciais, com comprovação mediante notas fiscais, orçamentos, contratos e outros elementos similares que indicassem o preço praticado após descontos comerciais, serviços e tempo contatado, horário, etc.

Ora, de acordo com informações da próprio contribuinte, alguns dos elementos requisitados não puderam ser apresentados por não fazer a guarda dos mesmos. Apesar de o contribuinte alegar que a legislação não exige a manutenção da referida documentação, o alegado não precede, haja vista que, sendo essa documentação necessária para o cálculo do benefício fiscal, fica implícita a necessidade da guarda de todos os documentos que formam o valor da exclusão.

É de se ressaltar, que as notas fiscais apresentadas para o ano de 2006, somando um montante de R\$ 4.605.786,26, pode-se constatar que, desde total, R\$ 1.495.104,77 são correspondentes à venda de espaços para programas, R\$ 44.758,08 referente à venda de veiculação de campanha do Ministério do Turismo e o restante, R\$ 3.065.923,41 referente à venda não especificação em nota fiscal.

Com relação à variável tempo, o limite de 25% é o máximo, podendo ser inferior, dessa forma, cabe ao contribuinte comprovar a relação entre o tempo destinado a propaganda comercial em relação ao tempo total do programa partidário ou eleitoral.

Como afirmou a autoridade fiscal lançadora, apesar de haver essa informação na contabilidade, não foi possível confirmá-la por falta de informação em Nota Fiscal, bem como por falta de outros elementos comprobatórios. Assim, não foi possível identificar o preço efetivamente praticado durante esse ano, visto que as notas fiscais não possuem informações de horários e quantidade de inserções contratados. Também, com relação ao tempo, o contribuinte não apresentou os elementos necessários para mensuração do percentual a ser aplicado, cujo teto é 25%.

Em suma, o fato de a legislação limitar, para fins de cálculo do ressarcimento, o tempo utilizado em publicidade comercial em 25%, não significa que esse percentual tenha sido efetivamente utilizado. Trata-se do teto máximo, não do efetivamente utilizado. Se a fiscalização não for munida de documentos que comprovem o preço efetivamente praticado em comercialização de espaço publicitário conforme prevê a legislação, tampouco se o tempo de transmissão com publicidade alcançaria o teto de 25% do tempo gasto com propaganda eleitoral e partidária, não há como ser ressarcido o valor requerido pela empresa.

A transmissão de propaganda eleitoral gratuita não tem a finalidade de constituir-se em fonte de receita para as emissoras de rádio e TV, mas de cumprir uma função social de democratizar o acesso dos eleitores aos programas partidários e às plataformas e mensagens dos candidatos. Reversamente, não devem as empresas de comunicação ter que suportar o ônus de tais cessões de horários, de forma solitária.

Daí a previsão legal do ressarcimento fiscal que, por meio da sistemática de redução da base de cálculo do imposto a que se sujeitam as empresas de comunicação, promove a transferência desse ônus a toda sociedade.

Do exposto, conclui-se por indevida a utilização da exclusão da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, haja vista a contribuinte não ter logrado comprovar serem corretos os valores por ele excluídos, não oferecer à fiscalização documentação hábil para formação do montante correto, bem como ter ficado constatado, por esta fiscalização, a utilização de valores hipotéticos para cálculo da mesma para os anos de 2006, 2007, 2008 e 2009.

2 – QUANTO A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%

No que diz respeito a multa de ofício, observa-se que os autos noticiam a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada de 150%, sob o argumento que o contribuinte, por intermédio de seus agentes, assumiu de forma livre e consciente o risco de omitir tributação das receitas ora apuradas. Portanto, o contexto revela a presença de conduta dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir as suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do imposto devido, o que caracteriza fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Com isso as infrações apuradas sujeitam-se a multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Resta claro nos autos, que tal motivo levou a fiscalização a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, a contribuinte tentou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou de suas circunstâncias materiais, situação fática que se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa da contribuinte de se eximir do imposto devido, pelo fato de reduzir, indevidamente, o lucro real dos exercícios questionados.

Desta conduta conclui-se, que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada na constatação de lançamento indevido de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita), sem a adição ao lucro líquido do exercício para apuração do lucro real. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que a contribuinte deliberadamente reduziu o lucro real dos exercícios questionados, através do lançamento de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita), fazendo declarações simuladas e apresentando provas materiais de conteúdo inexistente, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta reiterada adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a redução do lucro real através de lançamento indevido de compensação de veiculação de propaganda político-

partidária (propaganda eleitoral gratuita), ocasionando o pagamento a menor de imposto, independentemente, da habitualidade e do montante utilizado, caracteriza falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que a contribuinte teria se utilizado de meios escusos para escriturar reduzir o lucro real através de lançamento indevido de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita). Ou seja, entendeu a autoridade lançadora que a contribuinte prestou informações ao fisco, em sua declaração de imposto de renda e em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização com intuito de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido é o fato da autoridade lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de redução indevida do lucro real, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela fiscalização através das informações fornecidas pela própria contribuinte e, que por sua vez, não logrou, a princípio, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que estes valores são dedutíveis na apuração do lucro real. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar que os valores lançados a título de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita), de fato existiram, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-las como sendo dedutíveis no lucro real e passíveis de reduzir o montante do imposto a ser pago e adicioná-las a base de cálculo tributável nos anos-calendário questionados.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a redução indevida do lucro real do exercício, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pelo contribuinte, dedução indevida do lucro real ou declaração inexata, jamais serão motivos para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de dedução indevida de despesas, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de redução indevida do lucro real, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples redução indevida do lucro real não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre a dedução indevida, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, reduziu indevidamente a base tributável do imposto e não trouxe provas para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convencem a autoridade lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples redução indevida do lucro real.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples redução do lucro real; a simples dedução indevida de despesas; a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994.

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - "notas fiscais frias" -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980.

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Acórdão n.º. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido

apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública,

num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato. Inaplicável também quando se tratar de dedução indevida de despesas ou redução indevida do lucro real.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão

de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que a suplicante reduziu indevidamente o lucro real através de lançamento indevido de compensação de veiculação de propaganda político-partidária (propaganda eleitoral gratuita), em valores expressivos e de forma continuada, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

3 – QUANTO A INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente questiona a aplicação da multa da taxa SELIC sobre a multa lançada de ofício, alegando não encontrar qualquer respaldo no ordenamento jurídico.

De se analisar a questão.

A incidência dos juros de mora está prevista no art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Para a devida interpretação do dispositivo acima transcrito é necessário buscar o conceito de “crédito” a partir de outros artigos do mesmo código.

Assim dispõe o art. 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Depreende do artigo acima transcrito que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador que pode ter dois objetos: pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, esta última decorrente da inobservância de uma obrigação acessória. Infere-se, assim, que o conceito de obrigação principal não inclui a multa de ofício vinculada, mas tão somente a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

Dessa forma, uma vez que “*O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*” (art. 139 do CTN), este também não abrange a multa de ofício proporcional exigida junto com o tributo ou contribuição. Reforçando nosso entendimento, o art. 161 do Código Tributário Nacional, deixa claro que os juros serão exigidos “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”.

Entendo, assim, que a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício não encontra amparo na lei complementar.

Resta agora analisar a legislação ordinária que prevê a aplicação da Taxa Selic, transcrevendo-se, inicialmente, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O dispositivo acima prevê os acréscimo moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos, ou seja, sobre o valor do principal, que não se confunde com a multa de ofício vinculada. Caso a multa de ofício estivesse incluída no conceito de “débito” estar-se-ia defendendo a incidência de multa de mora sobre multa de ofício, o que não se admite. É cediço que a multa de mora é aplicada tão somente em recolhimentos de tributos e contribuições pagos após o vencimento, efetuados espontaneamente pelo sujeito passivo, enquanto que a multa de ofício é aplicada nos casos de falta de pagamento apurada em procedimento de ofício. Ademais, a aplicação concomitante das duas multas (de mora e de ofício) é vedada pelo art. 950, § 3º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99.

A incidência cumulativa da Taxa Selic está prevista apenas nos casos de lançamento isolado de multa ou juros de mora, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir

do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Conclui-se, assim, que também na legislação ordinária não existe previsão para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Destarte, há que se afastar a aplicação da Taxa SELIC sobre a multa de ofício exigida em conjunto com o imposto devido.

4 – QUANTO A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO DE ISOLADA EM RAZÃO DA FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA

A recorrente alega, ainda, não poderiam ser aplicadas, concomitantemente, a multa de ofício – prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 – com a multa isolada, de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei. Afirmar, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo e incidem sobre a mesma materialidade, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Enfim, recorrente alega, que a multa isolada é improcedente tendo em vista que no final do exercício a empresa pode apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento do IRPJ e CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que a contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado (recolhimento através de estimativas).

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

[...]

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

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade fiscal lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal,

significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.

Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001.

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do imposto de

renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CSLL

Exercício: 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Acórdão CSRF nº 9101-001.358, de 16/06/2002

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta de recolhimento do IRPJ.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL
Multa Isolada – Falta de Recolhimento de Estimativa – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração. Assim sendo, é de se excluir da exigência a multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

5 – QUANTO A APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO NORMAL – ALEGAÇÃO DE CONFISCO – JUROS MORATÓRIOS COM BASE NA TAXA SELIC

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange às alegações de ilegalidade / ofensas a princípios constitucionais (razoabilidade, capacidade contributiva, inconstitucionalidade, não confisco e juros abusivos), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*
- 3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;*
- 4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.*

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da

*Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação.
Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...).*

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como

juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei nº 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe exequibilidade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento

Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

6 – QUANTO A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS – SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DA SÓCIA ADMINISTRADORA MONICA MARTINEZ BERTAGNOLI

No Termo de Sujeição Passiva, especificamente nas fls. 1910 e 1911, estão narrados os fatos que levaram a Fiscalização lavrar Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome da sócia administradora da empresa Sra. Monica Martinez Bertagnoli, conforme se constata no excerto abaixo:

Lavrou-se auto de infração contra o contribuinte TV CARIOBA COMUNICAÇÕES LTDA. – CNPJ 61.317.095/0001-66, sendo constatada a prática reiterada de exclusões das bases de cálculo do IRPJ e CSLL em desacordo com o que determina a legislação, sendo caracterizada fraude de acordo com o que prevê o artigo 72 da Lei nº 4.502/64, bem como enquadramento no que dispõe o artigo 1º, inciso II e art. 2º, inciso I da Lei nº 8.137/90.

Do exposto, ficou caracterizada a responsabilidade pessoal do contribuinte supra citado, nos termos do art. 135, III, do CTN, na qualidade de sócio administrador.

Em sua peça recursal a contribuinte contesta que a aplicação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional esta condicionada a comprovação por parte do Fisco de que foram praticados atos que importem infração à lei. Ainda que infração à lei não pode ser entendida como simples descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória, mas sim o ato do particular praticado com evidente intuito de fraudar o fisco. Conclui afirmando que a impugnante não praticou ato fraudulento, apenas deixou de cumprir obrigações, sem, contudo, ter agido com intuito de fraudar o Fisco Federal. Entende, ainda, que a empresa está ativa legalmente, respondendo por seus débitos independentemente de seus sócios e que a pessoa jurídica é sociedade de capital e não de pessoas, não podendo a sócia-gerente responder pela dívida.

A decisão recorrida entendeu, que a responsabilização da sócia-gerente guarda uma correlação lógica com a autuação. Se houve a reiterada prática de atos que se enquadram no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, bem como nos arts. 1º, inc. I, e 2º, inc. II, da Lei nº 8.137, de 1990, encontram-se presentes os requisitos previstos no art. 135 do Código Tributário Nacional, estando regular o procedimento fiscal nesse ponto e que no art. 135 do

mesmo código não há nenhuma menção a sociedade de pessoas ou de capital, aplicando-se as suas disposições, portanto, a qualquer dos casos.

A sujeição passiva do responsável (sócio), nos casos em que foi atribuída pela fiscalização com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional e decorrente da presunção de ocorrência do evidente intuito de fraude, sempre foi rejeitada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mediante a interpretação de que dito dispositivo tratava de responsabilidade pessoal, portanto exclusiva. Nesse passo, uma vez que a empresa, no papel de contribuinte da obrigação tributária, não fora excluída do seu pólo passivo, a responsabilidade tributária somente poderia ser ativada em caráter subsidiário (supletivo), mas nunca solidário.

Assim sendo, cumpre examinar o recurso apresentado pelo indigitado responsável solidário.

De início, entendo que a validade (ou não) da indicação de uma terceira pessoa como responsável solidário, em lançamento de ofício, em situações como a deste processo, comporta discussão no âmbito do Processo Administrativo. É que a identificação do sujeito passivo, e é disso que se trata neste caso, é parte do procedimento administrativo do lançamento, contra o qual é garantido ao apontado sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Note-se que não se trata, no caso concreto em exame, de solidariedade atribuída a pessoa expressamente designada em lei, mas, como dito nos fundamentos da autuação, a pessoa que, de acordo com o entendimento da autoridade lançadora, teriam interesse comum no fato gerador do imposto, um por ser administrador, com poderes de decisão sobre a gestão da empresa.

Ora, o entendimento da autoridade administrativa quanto a esse aspecto da matéria tributária é passível de contestação, da mesma forma que os demais aspectos do lançamento, sendo legítimo para se opor às conclusões da autoridade lançadora o indigitado responsável solidário.

Quanto ao mérito da questão, cumpre assinalar, de início, que a sujeição passiva tributária, sendo elemento essencial do lançamento, se subordina ao princípio da legalidade estrita. É dizer, as possibilidades de sujeição passiva se submetem aos limites e às condições definidas em lei.

Pois bem, o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 121 assim delimita as possibilidades, em geral, da sujeição passiva tributária principal. Diz, verbis:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A doutrina caminha unida no entendimento que essa relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador corresponde à própria realização do fato gerador. Isso é particularmente claro quanto aos fatos geradores definidos em função de estado da pessoa, isto é, ser proprietário de imóvel, importar mercadoria, obter a disponibilidade de renda, etc. Assim, o sujeito passivo emerge da própria definição do fato gerador. Na peculiar expressão de Paulo de Barros Carvalho, “é no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.”

A mim me parece claro, portanto, que o artigo 121 do Código Tributário Nacional só deixa margem a duas possibilidades de sujeição passiva tributária, isto é, à possibilidade de se imputar a uma pessoa a obrigação de pagar tributo ou penalidade: ter relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos acima referidos, ou ser expressamente apontadas pela lei.

Dito isso, passo ao exame do caso concreto, em que a autuação aponta como fundamentos para a imputação de responsabilidade solidária, o artigo 135, III. Passo ao exame desses outros dispositivos. Reza o art. 124, verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Cuida-se no caso, da hipótese referida no inciso I. A questão aqui é definir o alcance da expressão “interesse comum na situação que constitua o fato gerador do imposto”, tema controvertido dada a vagueza da expressão. Paulo de Barros Carvalho a reconhece quando diz que “o interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”, mas exclui a simples participação nos acontecimentos envolvendo o fato gerador como critério definidor do vínculo de solidariedade. Diz Paulo de Barros, “aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”. É dizer, não basta participar dos fatos envolvendo os acontecimentos caracterizadores do fato gerador. É como no exemplo mencionado por Paulo de Barros Carvalho de uma operação de compra e venda de mercadorias, onde ambos, comprador e vendedor, têm interesse comum na operação, porém não se cogita de responsabilidade solidária entre ambos.

Concordando com essas ponderações, penso que o “interesse comum” referido no inciso I do art. 124 deve ser interpretado em conformidade com o limite estabelecido no inciso I do art. 121. Isto é, se o art. 121 limita as possibilidades de sujeição passiva às pessoas expressamente apontadas pela lei e àquelas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, ao versar sobre a responsabilidade solidária, não pode o mesmo Código Tributário Nacional referir-se a situação que amplia essas possibilidades. É dizer, esse interesse comum referido no inciso I deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Assim, além das pessoas expressamente apontadas pela lei, seriam solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo pessoas que tenham, em comum, relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Luciano Amaro propõe a seguinte solução para a interpretação do art. 124, I, coerente com a regra do art. 121, I, a saber:

O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro.

Penso que a grande virtude dessa construção é explicitar a vinculação do interesse comum do art. 124, I à condição de sujeito passivo como contribuinte, do 121, I. Isto é, para figurar como obrigado solidário com base no art. 124, I a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. A sujeição passiva solidária decorreria da impossibilidade de divisão, dado o interesse comum, da parcela da obrigação a ser imputada a cada um ou mesmo da opção do legislador, no caso de interesse comum, de atribuir responsabilidade solidária, sem interferir na divisão, entre os co-obrigados da parcela de cada um. O exemplo geralmente mencionado pela doutrina e referido por Luciano Amaro é o da co-propriedade de imóvel. Todos os co-proprietários estariam na situação referida no art. 121, I e, portanto, poderiam ser considerados contribuintes, pelo menos em relação ao seu quinhão.

Não basta, portanto, para ser apontado responsável solidário, nos termos do art. 124, I do Código Tributário Nacional, que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, que participe de ações que culminem com a ocorrência do fato gerador. É preciso que, mais do que participar do fato gerador, o realize, ao lado de outras pessoas, que envergue a condição pessoal ou realize as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador: obter a disponibilidade de renda, ter o domínio útil de imóvel, obter receita, etc.

No caso que se examina, trata-se de lançamento para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A autuação não demonstra que o indigitado obrigado solidário tenha sido o beneficiário da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. A acusação, segundo se extrai da descrição dos fatos, é de que concorreram diretamente para o pretense evidente intuito de fraude, ocultando os fatos geradores através de meios fraudulentos.

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional.

A autuação menciona especificamente como fundamento da imputação de responsabilidade solidária o art. 135, III, que a seguir transcrevo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

[...]

II – os mandatários, prepostos ou empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O referido artigo do Código Tributário Nacional versa, expressamente, sobre responsabilidade pessoal, portanto, exclusiva. É dizer, no caso de aplicação do referido comando legal, o Contribuinte deve ser, necessariamente, excluído do pólo passivo da relação obrigacional.

Não foi o que ocorreu no caso concreto, que apontou a pessoa jurídica TV Carioba Comunicações Ltda., como sujeito passivo e que, como se verá mais adiante, na condição de responsável solidário, a sócia administradora Monica Martinez Bertagnoli, como responsável solidário.

Para admitir-se, no caso, a responsabilidade solidária, com fundamento no 135, II e III, ter-se-ia, necessariamente, que excluir a contribuinte TV Carioba Comunicações Ltda. do pólo passivo.

De qualquer forma, apesar da referência feita na autuação ao artigo 135, III, não é disso que se trata neste processo. Não só pelo fato de o lançamento ter apontado a empresa como contribuinte mas, também, pelo fato de que o fundamento fático referido na autuação é o de ter o indigitado obrigado solidário, interesse comum no fato gerador.

Assim, também não se mantém a responsabilidade solidária com fundamento o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Razão pela qual é de se excluir a Sra. Monica Martinez Bertagnoli, como responsável solidário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, bem como afastar da exigência: I - as multas isoladas aplicadas; II - a incidência dos juros de mora com base na taxa Selic sobre a multa de ofício proporcional vinculada; III - a responsabilidade solidária de Monica Martinez Bertagnoli.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange: (i) à incidência de juros sobre a multa de ofício; e (ii) às multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas. Passo a tratar de cada um dos pontos acima, expondo os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

i) Da incidência de juros sobre a multa de ofício.

De se observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no *caput* do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo *caput*. Por outro lado, se o *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a

espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, o Colegiado decidiu negar provimento, quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

ii) Das multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas.

Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, o entendimento do Colegiado foi de que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do tributo ao final do período de apuração. É o que se extrai dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Lei nº 9.430/1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento ou o fazem a menor, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua 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, 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;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

[...]

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

[...]

Esse artigo teve sua redação alterada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e o percentual aplicável passou a ser de 50%, conforme o inciso II, alínea “b”. Eis a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 à época do lançamento:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

No caso em tela, mantida como foi a exigência por exclusão indevida da base tributária a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, esse mesmo montante indevidamente excluído deveria integrar o cálculo das estimativas no mês de competência. Deve, então, a contribuinte se sujeitar à penalidade que lhe é exigida mediante este processo. Para fins da multa isolada, deve ser considerado o montante apurado mensalmente em face da receita bruta e acréscimos ou em cada balanço/balancete de suspensão/redução, e a sanção é aplicável diante do descumprimento do dever de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei. Essa penalidade não se confunde, em absoluto, com a multa proporcional aplicada ao final do período de apuração anual pela falta de recolhimento do tributo.

O Colegiado decidiu, então, negar provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

iii) Conclusão

No mais, a decisão se deu conforme o bem fundamentado voto do ilustre Relator. Em conclusão, a decisão do Colegiado foi no sentido de dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e ainda afastar a responsabilidade tributária imputada à Sra. Monica Martinez Bertagnoli.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha