



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13888.724068/2011-52
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.212 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
TV CARIÓBA COMUNICAÇÕES LTDA e MÔNICA MARTINEZ
BERTAGNOLI (Responsável Tributária)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE NÃO CARACTERIZADO. DESCABIMENTO.

Não sendo suficientes os elementos fáticos para que se considere evidente o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), descabe a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. ART. 135, III, DO CTN. AFASTAMENTO DO CARÁTER FRAUDULENTO.

Afastada a caracterização do intuito de fraude que justificou a aplicação de multa qualificada, não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída em razão do caráter fraudulento da conduta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Guerra de Macedo. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

FAZENDA NACIONAL e TV CARIوبا COMUNICAÇÕES LTDA. (juntamente com MÔNICA MARTINEZ BERTAGNOLI, responsável tributária) recorrem a este Colegiado, por meio dos Recursos Especiais de e-fls. 2088 e ss. e 2222 e ss., respectivamente, contra o acórdão nº **1302-001.040**, de 06 de março de 2013 (e-fls. 2019 e ss.), que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%, e para afastar a responsabilidade tributária atribuída a Mônica Martinez Bertagnoli.

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

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.

(...)

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 legar 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.

A Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração ao acórdão em questão, apontando julgamento *extra petita*, vez que a qualificação da penalidade não fora objeto de recurso. Por meio do Acórdão nº 1302-001.618, a Turma decidiu por não conhecer dos embargos, já que, mesmo na hipótese de erro, a questão não seria passível de apreciação na via estreita de embargos.

A Fazenda Nacional, então, interpôs o Recurso Especial antes referido, apontando divergência relativamente ao temas da a) apreciação de matéria não impugnada para reduzir a multa qualificada; b) qualificação da multa de ofício ante omissão de parcela significativa das receitas; c) qualificação da multa ante prática reiterada de infração; e d) imputação de responsabilidade tributária.

O recurso fazendário teve seguimento apenas nos temas c) qualificação da multa ante prática reiterada de infração; e d) imputação de responsabilidade tributária (Despachos de e-fls. 2112 e ss).

A Fazenda Nacional novamente se manifestou nos autos, arguindo a nulidade do acórdão recorrido em razão da apreciação de matéria não impugnada, mas a petição não foi acolhida, por falta de previsão regimental (Despacho de e-fls. 2132 e ss).

A Contribuinte também opôs Embargos de Declaração ao acórdão que julgou o Recurso Voluntário, os quais tiveram seguimento parcial (Despacho de e-fls. 2294 e ss). Julgando a parte admitida dos embargos, a Turma os acolheu, sanando a omissão apontada, sem lhes dar efeitos infringentes, tendo o acórdão (de nº 1302-001.822) recebido a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

*EMBARGOS. OMISSÃO. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA
POLÍTICO-PARTIDÁRIA. COMPROVAÇÃO QUANTO AOS
VALORES EXCLUÍDOS. O Decreto nº 5.331, de 2005, estipulou
critérios razoáveis para a compensação fiscal estabelecida na
Lei nº 9.504, apenas exigindo do sujeito passivo a guarda dos
documentos que comprovasse o preço do espaço comercializável
à época da propaganda partidária ou eleitoral, sem a qual a
exclusão correspondente deve ser glosada.*

Cientificada do resultado da apreciação dos embargos que opôs, a Contribuinte apresentou "complemento" ao Recurso Especial anteriormente interposto (e-fls. 2355 e ss). Antes disso, apresentara a petição de e-fls. 2337 e ss.

Em sede de juízo de admissibilidade, a Presidente da 3ª Câmara desta 1ª Seção, através do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 2404 e ss, a) indeferiu a petição de e-fls. 2337 e ss; b) declarou a validade da intimação de e-fls. e-2313, por meio da qual a contribuinte tomou ciência, em 04 de maio de 2016, do despacho que admitiu os embargos que opôs, bem como do acórdão correspondente; c) declarou intempestivo o complemento ao recurso especial que fora apresentado; e d) deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto, apenas no tema da concomitância da multa isolada e da multa de ofício no ano 2006.

Os termos do Despacho em questão foram mantidos na apreciação de Agravo interposto pela Contribuinte (e-fls. 2482 e ss).

Recurso da Fazenda Nacional:

Na parte do recurso que teve seguimento, a Fazenda aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Tema da qualificação da multa ante prática reiterada de infração:

Acórdão nº 101-94.095

*IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA
QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como
falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos*

anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº 9101-001.002

Ementa: MULTA QUALIFICADA. IRPJ. Comprovado que o contribuinte omitiu integralmente suas receitas e o imposto de renda devido em suas declarações de rendimentos (DIPJ) e de tributos devidos (DCTF), durante períodos de apuração sucessivos, visando a retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza-se a figura da sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/196, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Grifos nossos)

Tema da imputação de responsabilidade tributária:

Acórdão nº 1301-00.286

RESPONSABILIDADE. - Incabível discutir-se responsabilidade no processo administrativo fiscal, pois tal questão está adstrita à fase de cobrança do crédito tributário. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão nº 2301-00.283

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO. A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto. Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

As alegações de mérito da Fazenda no que se refere à qualificação da multa de ofício, são, resumidamente as que seguem:

a) que a Contribuinte "durante anos consecutivos, deixou de declarar parcela significativa de suas receitas", sendo que "ao não declarar parte significativa de suas receitas, a contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda e da CSLL";

b) que "não há como se acatar a tese de mero erro", tratando-se, sim, "de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude";

c) que a reiteração dessa prática aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64;

d) que embora seja "certo que a linha entre o dolo ou a culpa é, muitas vezes, tênue", nos autos "há elementos suficientes para caracterizarmos o dolo".

No que se refere à imputação de responsabilidade tributária, a Fazenda traz, no item "2.3.RESPONSABILIDADE – MATÉRIA DE EXECUÇÃO" da peça recursal, argumentação pela impossibilidade de se apreciar em julgamento responsabilização tributária atribuída a pessoa com fulcro no art. 135 do CTN, referindo que "adota como razões a elucidativa fundamentação apresentada no Acórdão Paradigma nº 1301-00.286", as quais são sintetizadas a seguir:

a) a discussão no processo administrativo deve se limitar à legalidade do ato administrativo do lançamento, sendo que, sob o aspecto pessoal, a única matéria a ser apreciada é quanto à pessoa incluída no pólo passivo (sujeito passivo), matéria que é tratada no Título Segundo do Livro Segundo do CTN, no Capítulos IV (compreendendo os artigos 121 a 127).

b) as pessoas referidas nos artigos 128 a 138 do CTN (responsáveis tributários) não são sujeito passivo da obrigação tributária, mas poderão ter que pagar o tributo e/ou penalidade pecuniária, sendo que a matéria do sujeito passivo é tratada no Capítulo IV do CTN, que compreende apenas os artigos 121 a 127;

c) a indicação dos co-responsáveis pelo pagamento, no Termo de Inscrição da Dívida Ativa, cabe à Procuradoria da Fazenda Nacional, e para tanto ela prescinde de qualquer termo formal praticado pela fiscalização, bastando que conclua pela co-responsabilidade a partir dos elementos constantes dos autos ou a que vier ter acesso. A responsabilização é matéria de execução. Nos termos do art. 102, I, do CTN, e do art. 2º, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.830/80, fazer constar co-responsáveis no termo de inscrição na dívida ativa é juízo de valor dos senhores Procuradores, não sendo dependente de entendimentos anteriormente emanados a respeito, seja pelas Delegacias de Julgamento, seja pelo Conselho de Contribuintes;

d) com base nas razões acima trazidas no acórdão Paradigma nº 1301-00.286, "deveria ter sido rejeitado esse item do recurso voluntário, pois responsabilidade é matéria pertinente à execução judicial do crédito tributário, caso ele não venha a ser recolhido espontaneamente, não podendo o julgador administrativo ir além e declarar a existência ou inexistência de responsabilidade de terceiros".

Especificamente no que se refere à imputação de responsabilidade à Mônica Martinez Bertagnoli, a Fazenda alega no item "2.4. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ATRIBUÍDA A MÔNICA MARTINEZ BERTAGNOLI" da peça recursal, em síntese, o que segue:

a) que o acórdão recorrido apegar-se a 2 argumentos para afastar a responsabilização solidária do sócio, fundada no art. 135 do CTN, quais sejam: (1) o vínculo pronunciado no art. 135, III, seria de responsabilidade exclusiva (responsabilidade por substituição), e não de responsabilidade solidária (responsabilidade por transferência), o que necessariamente exigiria que o contribuinte não tivesse sido autuado como integrante do passivo da obrigação tributária, tal como o foi; e (2) a autuação teria por fundamento o interesse comum dos “responsáveis” no fato gerador, conforme previsão do art. 124, I, do CTN, interesse esse que não se configuraria nos autos;

b) que o art. 135 do Código Tributário Nacional – CTN, ao disciplinar espécie de “Responsabilidade de Terceiros”, sob nenhuma hipótese, pensou em constituir forma de responsabilidade exclusiva ou por substituição, NÃO tendo, por conclusão, afastado a responsabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária principal;

c) que a responsabilidade dita “pessoal” do art. 135, ocasiona, na dicção do CTN, forma de sujeição passiva indireta “por transferência”, já que apenas na ocorrência de um dado evento – “*excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*” – é que se operará o deslocamento de terceiro(s) para o pólo passivo da obrigação, o que NÃO necessariamente exclui o sujeito passivo ordinário da imputação tributária;

d) que a técnica da “responsabilidade por substituição”, em tudo mais grave porquanto, por vezes, exige o sujeito passivo originário do cumprimento da obrigação, exige previsão legal expressa, que, entretanto, inexistente na hipótese *sub examinem*, como se depreende do teor do art. 128 do CTN;

e) que, se a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não nasce com a obrigação tributária, dependendo, outrossim, da ocorrência de ato doloso de terceiro para que este possa ser responsabilizado, é lógico que o sujeito passivo originário, não tendo sido excluído do pólo passivo da obrigação, divide com o terceiro a responsabilidade pelo seu adimplemento, em caráter solidário, desde que se operem quaisquer dos eventos dolosos de que trata o *caput* do citado art. 135;

f) que a solidariedade contida no art. 135 tem por base o art. 124, II, do CTN, porque decorrente de lei, ao passo que é denominada de “solidariedade imperfeita”, uma vez que o vínculo de garantia só nasce quando do implemento da situação prevista em lei. A solidariedade dita “imperfeita”, ao contrário da solidariedade “perfeita” NÃO contém única obrigação solidária, mas 2 (duas) obrigações ligadas pelo vínculo de solidariedade, já que as aludidas obrigações se originam em momentos distintos. A primeira obrigação nasce quando da ocorrência do fato gerador e obriga o sujeito passivo da obrigação principal, enquanto a segunda obrigação, surge com a ocorrência de “*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*” e vinculam terceiros denominados de “responsáveis”;

g) pronunciando art. 135, II e III, do CTN uma relação de garantia da obrigação tributária, não há sentido em excluir, *in casu*, o sujeito da obrigação principal, de forma a atribuir ao crédito tributário menor benefício que os detidos pelos créditos civis, em relação aos quais o art. 1016 do Código Civil pronuncia que “*os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho das suas funções.*”;

h) se interpretado o art. 135 conjuntamente com o art. 134, ambos do CTN, os quais igualmente consagram hipótese de responsabilidade de terceiros, ver-se-á que o primeiro dispositivo de lei previu atos de maior gravidade do que os contemplados no segundo dispositivo. A diferença entre as 2 (duas) normas legais reside no modo de agir do terceiro responsável. Enquanto art. 134 contempla casos de atuação culposa de agentes que assumam determinados deveres em face do sujeito passivo originário, o art. 135 disciplina hipóteses de atuação dolosa desses mesmos agentes (inciso I), além de mandatários, prepostos e empregados (inciso II) e diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Assim, se o referido art. 134, que prevê condutas culposas do responsável, institui vínculo de solidariedade com benefício de ordem entre o sujeito passivo originário e os terceiros ali enumerados, **pergunta-se**: porque o legislador, nos casos de atuação dolosa e, portanto mais grave, do art. 135 instituiria apenas responsabilidade exclusiva do terceiro para fim de excluir do pólo passivo o sujeito originário, dotando, assim, o crédito tributário de menor garantia?

i) que para efeito de imputação da responsabilidade dos sócios, a atuação pautou-se exclusivamente no conteúdo do art. 135, do CTN, dada sua fundamentação na ação dolosa e reiterada constatada pela fiscalização quando da apuração dos ilícitos tributários. Em que pese o acórdão recorrido tenha feito menção ao art. 124, I do CTN, não se depreende do Termo de Sujeição Passiva qualquer referência aos seus fundamentos como base para a responsabilização do terceiro já apontado, mas tão-somente aos pressupostos do art. 135, também do CTN, com o que se pode concluir que a alusão àquele primeiro dispositivo é inócua no presente caso, especialmente porque a fundamentação fática e legal da imputação tributária se acha em perfeita consonância com o citado art. 135 e seus incisos.

Ao final pede a Fazenda que o presente recurso seja conhecido e provido, para que *"seja restabelecida a qualificação da multa, bem como a responsabilidade tributária atribuída a Mônica Martinez Bertagnoli"*.

A Contribuinte (juntamente com a responsável tributária) apresentou contrarrazões (e-fls. 2183 e ss.).

No que se refere à admissibilidade do recurso fazendário, a Contribuinte alega, que o § 1º do art. 67 do Regimento Interno do CARF *"exige que a legislação que está sendo interpretada de forma divergente, seja demonstrada objetivamente"*, transcrevendo o dispositivo em questão conforme a seguir:

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

Aduz que o recurso fazendário não deve ser conhecido uma vez que *"não cumpriu o disposto no § 1º do art. 67 do Regimento Interno do CARF porque transcreveu várias ementas de decisões sem demonstrar, de forma objetiva, qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente"*, tendo se limitado *"a demonstrar a divergência entre a decisão transcrita e o acórdão recorrido"*.

Na sequência, assevera que a Fazenda ainda *"deixou de demonstrar o prequestionamento dos seus argumentos como exige o § 3º do art. 67 do Regimento Interno do CARF"*.

No que se refere ao mérito da parte admitida do recurso fazendário, a Contribuinte alega em contrarrazões, em síntese, o que segue:

a) *"o ataque da União para desconstituir a decisão da 3ª Câmara do CARF é baseado no argumento da preclusão", mas "a multa é questão de ordem pública podendo ser instituída, majorada ou reduzida de ofício, ainda que o tema não tenha sido levantado em recurso voluntário, o que não é o caso";*

b) no que se refere à responsabilização tributária, pelo princípio da legalidade é cogente a análise da aplicação dos arts. 134 e 135 do CTN;

c) não se pode aplicar o art. 134, inciso VII, do CTN na responsabilização da sócia Mônica Martinez eis que a TV Carioba se encontra em plena atividade;

d) quanto ao art. 135 do CTN, a sócia Mônica Martinez não praticou pessoalmente nenhum ato com excesso de poderes;

e) os argumentos da Fazenda quanto à tentativa de comprovação de fraude são insubsistentes eis que se baseiam em meras presunções;

f) *"a contabilização divergente de veiculação de propaganda político-partidária (eleitoral) gratuita, de forma reiterada, é decorrente de interpretação dada à lei envolvendo aspectos da atividade econômica que a autoridade fiscal demonstrou desconhecer";*

g) em relação à questão do preço praticado, descreve o funcionamento da contratação de publicidade, fazendo referência ao "Pedido de Inserção" e afirmando que, apesar de as notas fiscais cumprirem todos os requisitos essenciais exigidos em lei não apresentam todos os elementos que o fisco requer;

h) *"o fato de ter como cliente, em boa parte do espaço cedido, a Igreja Mundial do Poder de Deus, isto não faz presumir que o espaço a ela cedido não seria comercializável", acrescentando que "o fato de ser ou não comercializado e o valor cobrados de outros clientes que não os partidos políticos não é requisito para a outorga do direito à compensação pela cessão do espaço para a propaganda partidária gratuita";*

i) *"a exclusão é de até oito décimos do valor que seria cobrado das emissoras pelo tempo cedido à propaganda partidária ou eleitoral e outros requisitos pela Justiça Eleitoral e a tabela da emissora foi corretamente aplicada de acordo com o parágrafo 5º do Decreto 5.331/2005";*

j) o critério da adoção da tabela pública para os preços veio somente com a Lei nº 12.350, de 2010, posteriormente ao período autuado, sendo que *"em razão da interpretação equivocada da fiscalização sobre os preços comercializáveis do espaço cedido, acabou desconsiderando todo o serviço prestado (...) a autuação foi elaborada como se a Recorrida. TV Carioba, não tivesse prestado os serviços de cedência de espaço para a propaganda partidária eleitoral";*

k) não é possível aplicar penalidades mediante fatos presumíveis, como a conduta diante da falta de regulamentação sobre o exercício do direito de compensação do valor do espaço cedido para a propaganda partidária política.

Ao final pede que (1) "o Recurso Especial não seja conhecido, por ausência da indicação da legislação que foi interpretada com divergência"; e (2) "caso assim não entendam os eminentes julgadores, requer seja julgado improvido o Recurso Especial da União Federal (Fazenda Nacional) mantendo-se a decisão quanto ao afastamento da responsabilidade da sócia Mônica Martinez Bertagnoli e a redução da multa de 150%".

Recurso da Contribuinte:

Na parte do recurso que teve seguimento, a Contribuinte (juntamente com a responsável tributária) aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Acórdão nº 9101-001.358

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 nº 9101-001.335

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.

As alegações de mérito da Contribuinte em relação à parte que teve seguimento do recurso, são, em síntese, as seguintes:

a) a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 se aplica: ao deixar de pagar integralmente ou parcialmente o tributo devido; ao deixar de declarar o tributo devido e ao declarar com inexatidões o tributo devido. Por outro lado a multa isolada está prevista no art. 2º, da Lei 9.430/1996, cabe no caso de não recolhimento de tributos por estimativas mensais, no ano-calendário correspondente.

b) a multa isolada é devida em caso de inadimplemento, dentro do período de apuração do lucro líquido (antes do encerramento do exercício) enquanto os recolhimentos mensais estiverem ocorrendo, sendo que, após o período de apuração, não é mais possível a incidência da multa isolada. Neste caso passa a incidir sobre o valor do imposto anual apurado, a multa de ofício, pois se houve falta de recolhimento do imposto conclui-se logicamente que houve falta de recolhimento por estimativa.

Ao final pede a Contribuinte que o presente recurso reformado para "excluir a cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de ofício".

A Fazenda Nacional deixou de apresentar contrarrazões (e-fls. 2493).

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso é tempestivo, assim como as contrarrazões. Afastada a preliminar de inadmissibilidade trazida em contrarrazões, conforme a seguir, deve ser o recurso conhecido.

Preliminar de Inadmissibilidade

A Contribuinte alega em contrarrazões que o recurso fazendário descumpriu o disposto nos §§ 1º e 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF, uma vez que não demonstrou de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente (§ 1º) e deixou de demonstrar o prequestionamento dos seus argumentos (§ 3º).

Sem razão a Contribuinte.

Em primeiro lugar, o dispositivo do Regimento Interno do CARF apontado pela Contribuinte ao alegar a falta de demonstração objetiva da legislação interpretada de forma divergente pelo recurso da Fazenda inexistia ao tempo da interposição do recurso.

Com efeito, o Regimento Interno do CARF que trouxe o § 1º do art. 67 do Anexo II com a redação "*não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente*" foi o RICARF-2015, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. E o Regimento em questão é posterior ao recurso fazendário, o qual foi interposto em 03 de março de 2015 (e-fls. 2.111).

O Regimento vigente quando da interposição do recurso da Fazenda (RICARF-2009, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009) não possuía semelhante disposição, não se podendo exigir que o recurso atenda disposição que inexistia ao tempo de sua interposição.

Por outro lado, cabe registrar que o recurso da Fazenda, no que se refere à parte admitida, não deixa dúvidas quanto às normas que estão sendo interpretada de forma divergente, qual seja a que rege a qualificação da multa, por prática reiterada, e a responsabilização tributária de administrador

No que se refere à alegação de falta de prequestionamento, verifica-se que a exigência contida no § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF-2009 (e no § 5º do Anexo II do RICARF-2015) se dirige exclusivamente aos recursos especiais interpostos por contribuintes ("*o recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais*").

Rejeita-se, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso da Fazenda Nacional.

Mérito

Qualificação da multa de Ofício

Embora não se discuta no presente julgamento o objeto principal da autuação fiscal, que repousa sobre a chamada “compensação fiscal pela divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral” (o qual foi mantido por unanimidade pela Turma ordinária do CARF e sobre o qual não versa a parte que teve seguimento do recurso especial da Contribuinte), dada a especificidade e particularidades do tema, faz-se necessário um rápido panorama sobre a matéria e sobre a autuação, o qual será traçado a seguir, tomando por base os elementos trazidos no Termo de Constatação Fiscal, que se encontra às e-fls. 1797 e ss.

A presente autuação fiscal decorre da glosa de exclusões do lucro líquido, levadas a cabo pela Contribuinte nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, em razão de norma que prevê compensação fiscal para as emissoras de rádio e televisão pela divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral.

Como se vê na conclusão trazida no Termo de Constatação Fiscal (fl. 35 do Termo) a Fiscalização concluiu ser *"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 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"*.

O ponto nevrálgico da autuação se encontra na determinação correta de dois elementos da legislação de regência utilizados na apuração do *quantum* a ser excluído do lucro líquido para a compensação da divulgação eleitoral ou partidária, quais sejam o "preço comercializável" e o "tempo efetivamente utilizado em publicidade".

A Fiscalização, trazendo as disposições do art. 52 da Lei nº 9.096, de 1995, do art. 99 da Lei nº 9.504, de 1997, do Decreto nº 5.331, de 2005, e do Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal - SRF nº 2, de 2006, assim definiu esses elementos (item "IV - DIVULGAÇÃO ELEITORAL GRATUITA - LEGISLAÇÃO EM VIGOR À ÉPOCA DO FATO GERADOR", às fls. 6/8 do Termo de Constatação Fiscal):

O parágrafo único do artigo 52 da Lei nº 9.096/95, assim dispôs:

Art. 52 (VETADO)

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

O artigo 99 da Lei 9.504/97, assim dispunha na época dos fatos geradores:

"Art. 99. As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela horário gratuito previsto nesta Lei "

Regulamentando o parágrafo único do artigo 52 da Lei nº 9.096/95, e o artigo 99 da Lei nº 9.504/97, para efeitos de compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral, o Decreto nº 5.331, de 04 de Janeiro de 2005 assim dispôs:

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

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

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

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

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

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

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

§ 7º As empresas concessionárias de serviços públicos de telecomunicações, obrigadas ao tráfego gratuito de sinais de televisão e rádio, poderão fazer a exclusão prevista neste artigo, limitada a oito décimos do valor que seria cobrado das emissoras de rádio e televisão pelo tempo destinado à divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral e aos comunicados, instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos

programas partidários de que trata a Lei nº. 9.096, de 1995, e às eleições de que trata a Lei nº. 9.504, de 1997.

(...)

O Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal - SRF nº 2, de 06/03/2006 assim dispôs sobre o critério de cálculo da compensação fiscal pela divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral como segue:

"Artigo único. A compensação fiscal de que trata o art. 1º do Decreto nº 5.331, de 2005, corresponde a oito décimos do somatório dos valores efetivamente praticados na mesma grade horária exibida no dia anterior à data de início de divulgação gratuita da propaganda partidária ou eleitoral.

§ 1º Para efeito do caput, considera-se valor efetivamente praticado o resultado da multiplicação do preço do espaço comercializado pelo tempo de exibição da publicidade contratada.

§ 2º Na hipótese de o tempo destinado à divulgação gratuita abranger apenas parte de um espaço comercializado do dia anterior ao de início da divulgação, o valor efetivamente praticado deverá ser apurado proporcionalmente ao tempo abrangido.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também em relação aos comunicados, às instruções e a outras requisições da Justiça Eleitoral, relativos aos programas partidários ou eleitorais. "

Do exposto acima, verifica-se que para a formação do valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ é preciso definir: preço do espaço comercializável e tempo efetivamente utilizado em publicidade.

— **Do preço comercializável**

Da interpretação da legislação, entende-se que o preço de propaganda das emissoras deverá ser o preço efetivamente praticado, ou seja, o preço líquido, já excluídos 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.

— **Do tempo efetivamente utilizado em publicidade**

Também, da interpretação da legislação, entende-se que o percentual de 25% do tempo efetivamente utilizado em publicidade é um parâmetro máximo, que poderá ser menor, de acordo com a relação entre o tempo utilizado de propaganda comercial e o tempo total do programa, ou seja, se o resultado da relação (comercial/programa) for menor que o percentual de 25% deve ser aplicado, para apuração do valor a ser excluído do lucro real, o percentual encontrado.

A Contribuinte, por sua vez, não se utilizou dos mesmos parâmetros na determinação dos montantes a serem excluídos do lucro líquido, tendo considerado como preço comercializável o que consta em "Tabela de Preços da Rede CNT" (rede que transmite) e como tempo efetivamente utilizado em publicidade o correspondente à aplicação do percentual de 25% (máximo) sobre o tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral.

Confirmam-se os excertos a seguir dos itens "V - DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS PARA O ANO DE 2008" e "VI - DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ A TÍTULO DE DIVULGAÇÃO DE PROPAGANDA PARTIDÁRIA E ELEITORAL" do Termo de Constatação Fiscal (fls. 8 e ss do Termo), que bem evidenciam as discrepâncias entre o que a Fiscalização considera como correto e o praticado pela Contribuinte:

Atendendo ao terceiro item acima, o contribuinte apresentou uma planilha com informações acerca dos partidos, datas e horários relativos ao programa partidário do 1º semestre do ano de 2008.

Apresentou, também, uma circular da Associação das Emissoras de Rádio e TV do Estado do Rio de Janeiro, de 20/09/2008, com informação do calendário de inserções dos partidos políticos e o tempo por eles utilizados em Julho, Agosto, Setembro e Outubro de 2008.

Ainda, apresentou demonstrativos mensais dos cálculos da exclusão a título de horário eleitoral gratuito.

Em análise dos demonstrativos apresentados mensalmente, verifica-se que foram utilizados como preço comercializável os valores constantes de Tabela de Preço de julho de 2006. Segundo informado, foi utilizado o preço "São Paulo", pois a TV Carioba tem seu sinal transmitido para Americana, SP, e retransmitido para São Paulo, SP, e Campinas, SP, e, como foram veiculados na faixa de 19:30 e 22:00, tendo cada faixa um preço, foi considerada a média aritmética.

Dos mesmos demonstrativos pode-se constatar que o tempo efetivamente utilizado em publicidade foi calculado, sistematicamente, através da aplicação do percentual de 25% sobre o tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral.

Além de todos os elementos acima, o contribuinte apresentou Tabela de Preços da Rede CNT do período de Julho de 2006 e Tabela de Preços da Rede CNT válida a partir de Setembro de 2008.

(...)

ANÁLISE INICIAL - ANO-CALENDÁRIO 2008

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, o 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.

Especificamente em relação à CSLL, a Fiscalização concluiu que as exclusões eram indevidas também por outro fundamento, qual seja o fato de o permissivo legal de exclusão só se aplicar ao IRPJ, não se estendendo à CSLL. Confirmam-se os trechos do item "VII - DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL" (fls. 26 e 27 do Termo):

Em análise da legislação pertinente, verifica-se que a mesma faz menção apenas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica. O artigo 1º do Decreto nº 5.331/2005 assim dispôs:

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

No mesmo sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 14 de março de 2005, concluiu que:

"a) a compensação fiscal pela veiculação gratuita das propagandas eleitoral e partidária somente poderá efetivada mediante exclusão:

(i) da base de cálculo do lucro presumido; ou

(ii) do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, independentemente se o período de apuração da pessoa jurídica evidencia resultado positivo ou negativo.

b) a compensação fiscal pela veiculação gratuita das propagandas eleitoral e partidária não se aplica para efeitos de apuração de base de cálculo da CSLL." (grifos nossos)

Como se viu, a Fiscalização impôs a multa de ofício em percentual qualificado, fundamentando a qualificação conforme a seguir (item "IX - DA MULTA DE OFÍCIO", fl. 56 do Termo):

O contribuinte, por intermédio de seus agentes, assumiu de forma livre e consciente o risco de omitir a tributação das receitas ora apuradas. Portanto, o contexto revela a presença da 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 4.502/64. Com isso as infrações apuradas sujeitam-se a multa de ofício qualificada nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Vale transcrever parcialmente os dispositivos mencionados pela Fiscalização conforme acima:

Lei nº 9.430, de 1997:

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)

(...)

§ 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)

Lei nº 4.502, de 1964:

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.

No presente recurso especial, a Fazenda Nacional argumenta, em apertada síntese, que a Contribuinte, ao "*não declarar parte significativa de suas receitas, a contribuinte praticou omissão dolosa tendente a impedir o fisco de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores, revelando, assim, sua intenção deliberada de se eximir do pagamento de imposto de renda e da CSLL*". Acrescenta que não há como se acatar a tese de mero erro, tratando-se, sim, de ato consciente direcionado a retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das circunstâncias materiais da obrigação tributária, o que caracteriza evidente intuito de fraude. Observa também que "*a reiteração dessa prática aliada aos resultados obtidos evidenciam a clara intenção de fraudar o Fisco por meio da ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64*".

De pronto cabe assinalar que não se pode dizer que a Contribuinte tenha propriamente deixado "*de declarar parte significativa de suas receitas*". O que se vê é que a Contribuinte se valeu da regra de compensação fiscal pela divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral, prevista em legislação, para excluir do lucro líquido determinados valores, sendo que o procedimento fiscal teve por motivação justamente a constatação da informação de tais exclusões em DIPJ, como se vê no trecho a seguir que consta no item "II - DO OBJETO DA AUDITORIA" do Termo de Constatação Fiscal (fl. 2 do Termo):

A motivação do presente trabalho decorre de seleção interna realizada pela Seção de Programação, Avaliação e Controle de Atividade Fiscal — SAPAC desta Delegacia da Receita Federal do Brasil, através da qual foi apurado que o contribuinte, ora fiscalizado, informou exclusões da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de Divulgação Eleitoral Gratuita, em valores elevados, para o ano de 2008, exercício 2009.

Não se vê aqui, portanto, conduta omissiva semelhante àquela que ocorre no caso típico de omissão de receitas em que a Contribuinte deixa de contabilizar e/ou declarar receitas que auferiu em sua atividade. Aqui a receita é contabilizada e declarada, assim como é declarado o montante excluído do lucro líquido.

Não se aplica aqui, ao menos diretamente, dessa maneira, a reiteração da conduta de omitir receitas como elemento indicativo de dolo em fraudar a arrecadação tributária abraçado por esta Conselheira em outras ocasiões.

Não se está, por outro lado, diante de caso de despesa inexistente, inventada ou artificial. A Fiscalização aduz que foram excluídos valores hipotéticos, irrealis, mas ela mesmo afirma que foi utilizada a tabela de preços de 2006 e que foi utilizado o percentual máximo de 25% do tempo utilizado.

Veja-se que foram emitidas notas, mas para 2007 e 2009, por exemplo, a Fiscalização não conseguiu identificar o preço efetivamente praticado porque as notas fiscais não possuem informações de horários e quantidade de inserções contratadas.

Como se viu, a conduta da Contribuinte foi a de ter considerado, na apuração do montante a excluir do lucro líquido, exclusão a que teria direito por ter veiculado propagandas eleitorais ou partidárias conforme determina a lei, "preço comercializável" e "tempo efetivamente utilizado em publicidade" incorretos ou cuja correção não conseguiu provar.

Com efeito, não há dúvidas que a Contribuinte tenha veiculado a propaganda eleitoral ou partidária conforme exige a lei, o que lhe dá, em tese, o direito à exclusão aqui tratada. A razão para a Fiscalização ter empreendido a glosa foi que (1) o preço comercializável pela Contribuinte considerado foi o que constava em tabela de preços, sem que tenha se demonstrado que esse preço foi o efetivamente praticado nas comercializações de espaço pela Contribuinte para horários análogos aos utilizados na propaganda partidária e na propaganda eleitoral gratuitas; e que (2) o tempo efetivamente utilizado em publicidade por ela considerado foi o máximo previsto na legislação, correspondente a 25% do tempo destinado à propaganda partidária ou eleitoral, sem que tenha se demonstrado que a relação normalmente praticada entre o tempo utilizado em propaganda comercial e o tempo total do programa é essa (de 25%).

Não se discute a procedência da glosa empreendida, a qual foi mantida pela câmara baixa de forma unânime. Mas, por outro lado, não se vê nos elementos registrados pela Fiscalização no Termo de Constatação Fiscal suficiência para que se considere evidente o dolo de fraudar a arrecadação tributária (evidente intuito de fraude), a ensejar a qualificação da multa de ofício com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1997, c/c o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Nesse sentido também foi a conclusão unânime a que chegou a Turma recorrida.

É bem verdade que a Fiscalização assinalou a desproporção entre valores faturados pela Contribuinte com venda de espaços de publicidade em determinados períodos e o montante excluído do lucro líquido à título de compensação fiscal pela divulgação gratuita de propaganda partidária ou eleitoral (como se vê às fls. 16 e ss do Termo de Constatação Fiscal). Mas é de se considerar que a maior parte do faturamento da Contribuinte advém da venda de espaço de programação para veiculação de programas religiosos (como refere a Contribuinte e como se vê no Termo de Constatação Fiscal - fls. 9 e ss do Termo). Mas até isso não serve como prova de intuito doloso porque não se sabe se tal desproporção não decorreria do fato alegado de que a maior parte do faturamento da Contribuinte advém da venda de espaço de programação para veiculação de programas religiosos (como refere a Contribuinte e como se vê no Termo de Constatação Fiscal - fls. 9 e ss do Termo).

No que se refere especificamente à CSLL, há também a falta de previsão legal para a repercussão da compensação fiscal de que aqui se trata no âmbito dessa contribuição. Mas é preciso reconhecer que o tema da identidade de bases de cálculo entre IRPJ e da CSLL dá margem a amplo espectro de interpretações equivocadas. Veja-se que a Fiscalização, ao fundamentar a não aplicação da regra de compensação fiscal aqui discutida no âmbito da CSLL, fez referência no Termo de Constatação Fiscal (em trecho antes reproduzido) à Solução de Consulta da Cosit acerca do tema.

Pelo exposto é de se manter a desqualificação da multa de ofício procedida pela Turma recorrida, negando-se provimento ao recurso da Fazenda Nacional nessa parte.

Responsabilização Tributária

No tema da responsabilização tributária da sócia administradora, argumenta a Fazenda Nacional, em apertada síntese, que (1) responsabilidade tributária é matéria pertinente à execução judicial do crédito tributário, não podendo o julgador administrativo ir além e declarar a existência ou inexistência de responsabilidade de terceiros; e (2) que o acórdão recorrido se apegua em dois argumentos equivocados para afastar a responsabilização solidária do sócio, fundada no art. 135 do CTN, quais sejam: (a) o vínculo pronunciado no art. 135, inciso III, do CTN seria de "responsabilidade exclusiva (responsabilidade por substituição)"; e (b) a autuação teria por fundamento o interesse comum dos "responsáveis" no fato gerador, conforme previsão do art. 124, I, do CTN, interesse esse que não se configuraria nos autos.

Argumenta a Fazenda Nacional em seu recurso, em apertada síntese, que (1) responsabilidade tributária é matéria pertinente à execução judicial do crédito tributário, não podendo o julgador administrativo ir além e declarar a existência ou inexistência de responsabilidade de terceiros; e (2) que o acórdão recorrido se apegua em dois argumentos equivocados para afastar a responsabilização solidária do sócio, fundada no art. 135 do CTN, quais sejam: (a) o vínculo pronunciado no art. 135, inciso III, do CTN seria de "responsabilidade exclusiva (responsabilidade por substituição)"; e (b) a autuação teria por fundamento o interesse comum dos "responsáveis" no fato gerador, conforme previsão do art. 124, I, do CTN, interesse esse que não se configuraria nos autos.

Deve-se afastar, de pronto, a argumentação acerca da impossibilidade de o julgamento administrativo decidir pela existência ou não de responsabilidade de terceiros.

Ora, sem maiores digressões conceituais, tem-se que o sujeito passivo é elemento subjetivo do fato gerador da obrigação tributária e o lançamento é a via pela qual a autoridade tributária constitui o crédito tributário e (entre outros elementos) identifica o sujeito passivo (art. 142 do CTN). Nessa toada, sendo, a teor do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação administrativa a via pela qual o sujeito passivo pode contestar na esfera administrativa o crédito tributário da União, os órgãos de julgamento administrativo têm o poder/dever de decidir acerca da sujeição passiva.

O fato de a sujeição passiva advinda com a responsabilização tributária de administrador atribuída pela aplicação do art. 135 do CTN ser do tipo indireta por imputação legal a terceiros, como classifica a doutrina (Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 6ª edição. p. 611), não a retira da apreciação pelo julgador administrativo.

Dito isso, não há reparos à afirmação da Fazenda no sentido de que a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, inciso III, do CTN tem a natureza de responsabilidade solidária, vez que a imputação de responsabilidade ao administrador, terceiro, não tem o condão de retirar a sujeição passiva direta de quem praticou o fato gerador, ou seja, a pessoa jurídica.

Quanto à fundamentação da imputação de responsabilidade tributária à sócia-gerente Mônica Bertagnoli, verifica-se que, de fato, a Fiscalização se estribou no art. 135 do CTN para responsabilizar a sócia-gerente MONICA MARTINEZ BERTAGNOLI como se vê no excerto a seguir do item "X - DA SUJEIÇÃO PASSIVA", fl. 57/58 do Termo:

Sobre responsabilidade pessoal a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN - em seu art. 135 dispõe:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

(...)

É válido salientar que a infração a lei a que se refere o artigo não precisa ser necessariamente infração a uma lei tributária, porem, deve ter conseqüências tributárias. Também, o elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa.

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 8.137/90. A partir desses enquadramentos, com consequente aplicação da multa qualificada fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Do exposto, fica responsabilizada pessoalmente, nos termos do Art. 135, III, do CTN, a contribuinte MÓNICA MARTINEZ BERTAGNOLI, CPF nº 859.637.479-53, com domicílio fiscal à Rua José Kalinowski, 136, Bom Retiro, CEP 80.520-470, na cidade de Curitiba / PR, sócia administradora durante todo o período dos fatos geradores de que trata a presente fiscalização.

A presente situação será formalizada mediante Termo de Sujeição Passiva Solidária, da qual o sujeito passivo tomará ciência juntamente com o presente Termo de Constatação.

Ocorre que, como se vê acima, a imputação de responsabilidade tributária à sócia-gerente Márcia Bertagnoli por sua condição de administradora da empresa durante o período alcançado pela autuação advém do dolo em praticar fraude fiscal que justificou a aplicação de multa qualificada (*"A partir desses enquadramentos, com consequente aplicação da multa qualificada fica presente, também, a condição prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional"*).

Tendo se afastado a qualificação da multa pela conclusão alcançada no tópico anterior no sentido de que não restava suficientemente caracterizado o intuito (dolo) de fraude a justificar a aplicação da multa em percentual qualificado, , não pode remanescer a responsabilização tributária do administrador pelos atos praticados, a qual foi atribuída com fulcro no art. 135, III, do CTN, justamente em razão do caráter fraudulento da conduta.

Conclui-se, portanto, que também nesse tópico não merece acolhida o recurso da Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Contribuinte e da Responsável Tributária

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o Recurso Especial da Contribuinte teve seguimento apenas no tema da concomitância da multa isolada e da multa de ofício no ano 2006. Não se encontra sob apreciação aqui, portanto, o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referente a meses dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, também abrangidos pela autuação fiscal.

Dito isso, o auto de infração lavrado (e-fls. 1856 e ss) indica que o enquadramento legal referente à infração 002 tanto do IRPJ quanto da CSLL (falta de recolhimento de recolhimento desses tributos sobre base de cálculo estimada) para os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2006 e 31/12/2006 repousou sobre os "arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96". Isto é, foi aplicada a disposição acerca da multa isolada do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, redação anterior à trazida pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicável para os fatos geradores a partir de 2007.

Como o Termo de Constatação Fiscal (e-fls. 1856 e ss) indica cálculo da multa em questão com a aplicação do percentual de 50%, presume-se que foi utilizado esse percentual, trazido pela (nova) redação do art. 44 em tela dada Lei nº 11.488, de 2007, também aos fatos geradores de 2006, ou seja, retroativamente, como prevê o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Tanto a DRJ, quanto a Turma do CARF ora recorrida, mantiveram o lançamento das multas isoladas, cumprindo assinalar que o acórdão ora recorrido foi exarado em 06 de março de 2013, anteriormente, portanto, à edição da Súmula CARF nº 105¹, a qual enuncia que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício".

Dito isso, tem-se que na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a penalização da falta de recolhimento das estimativas mensais foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Confira-se a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

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;

¹ Aprovada pelo Pleno do CARF em 8 de dezembro de 2014.

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente².

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009³

[...]

ANEXO I

² Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁴

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁵

[...]

ANEXO I

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁶

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurtem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁷ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de

⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007.

Isso ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Nesse sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da Súmula CARF nº 105 reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente

foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

No presente julgamento, é importante repisar, somente está em apreciação a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006, uma vez que a matéria da concomitância das multas não teve seguimento no que se refere aos ano-calendário 2007, 2008 e 2009, também autuados.

Como se viu, para os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2006 e 31/12/2006 o enquadramento legal para o lançamento da multa isolada recaiu no *art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996*, isto é, na redação original do artigo [embora, como registrado, tenha se aplicado o percentual de 50%, trazido na redação (nova) redação do art. 44 em tela, dada Lei nº 11.488, de 2007], cabendo aplicar, assim, o enunciado na Súmula CARF nº 105.

Deve, portanto, o recurso da Contribuinte ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para afastar o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2006, uma vez que a Súmula CARF nº 105, aplica-se mesmo nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso da Fazenda e, no mérito, NEGOLHE PROVIMENTO.

Processo nº 13888.724068/2011-52
Acórdão n.º **9101-003.212**

CSRF-T1
Fl. 2.527

Conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO, para afastar o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2006.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo