



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

Processo n° 13502.001115/2009-59
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.811 – 1ª Turma
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente BRASKEM S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO RELATIVA AO TRIBUTO NO AJUSTE. IMPOSSIBILIDADE.

"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" (Súmula CARF nº 105). Por aplicação direta da Súmula CARF nº 105, cabe afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner,

Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL nos anos-calendário de 2005 e 2006.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-00.640, de 04/08/2011, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por maioria de votos, manter a multa isolada por falta de estimativa mensal.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006, 2007

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, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

BREVE RESUMO DA LIDE.

- a Fiscalização lavrou contra a Recorrente, em 11/11/2009, auto de infração para cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no período de janeiro de 2005 a maio de 2006, aplicando, de forma acumulada, a multa de ofício e a multa isolada previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- é importante salientar, desde já, que a matéria examinada pela 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção de Julgamento diz respeito, unicamente, à aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada após o término do exercício e sobre a mesma base de cálculo;

- isto porque a ora Recorrente aderiu ao parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009 e desistiu parcialmente de seu recurso voluntário, pleiteando o seu seguimento unicamente para exame e exclusão da multa isolada, ante a duplicidade de penalidades;

- da mesma forma, o presente recurso especial é interposto visando à reforma do entendimento do v. acórdão recorrido, tendo em vista que ele diverge da orientação de outras Câmaras e dessa E. Câmara Superior sobre o tema, pois entendeu ser legítima a cobrança das duas multas antes referidas;

CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

- os acórdãos paradigmas foram apreciados pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção do Conselho de Contribuintes e por essa Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- não há dúvida de que a matéria foi devidamente prequestionada pela Recorrente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, e foi abordada explicitamente no acórdão recorrido, como destacado nos tópicos a seguir;

- a Recorrente instrui este recurso com cópia da íntegra dos acórdãos paradigmas, obtidas no *site* do CARF, conforme lhe faculta os §§7º e 8º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, e os subscritores deste recurso declaram, sob as penas da lei, serem cópias autênticas;

DA DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

- o entendimento do v. acórdão recorrido foi o de que estariam a ocorrer duas infrações distintas, de forma a acarretar duas penas sobre o mesmo fato e base de cálculo, que não se confundiriam;

- de outro lado, a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho de Contribuintes, no recurso nº 506.228 (processo 11030.000096/2006-79), apreciado na sessão de 11 de outubro de 2011, decidiu afastar a multa isolada por acórdão cujo inteiro teor segue anexo, em razão da identidade das penalidades:

"Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, sobre os valores apurados em procedimento fiscal, em razão da infração de omissão de receitas, implicaria admitir que sobre o imposto apurado de ofício, aplicar-se-ia duas punições, o que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido".

- a ementa do citado paradigma não deixa dúvida sobre o entendimento daquela 2ª Câmara sobre a impossibilidade de aplicação cumulativa das multas em auto de infração:

"PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre a contribuição social sobre o lucro apurada e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, §1º, inciso IV, quando calculada sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos".

- a divergência é evidente, haja vista que em ambos os casos as Câmaras apreciaram a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício sobre a mesma base de cálculo, tendo o acórdão recorrido decidido pela possibilidade da cobrança cumulativa e o acórdão paradigma pela inviabilidade de cumulação;

- vale notar que o Exmo. Conselheiro Waldir Rocha, relator do acórdão, destacou que a matéria é controvertida, mas a verdade é que essa Câmara Superior tem, reiteradamente, afastado a cumulação da multa isolada em casos idênticos ao destes autos;

- no julgamento do recurso especial nº 157.705, interposto pelo Representante da Fazenda Nacional nos autos do processo nº 13502.000918/2006-43, julgado em 25 de janeiro de 2010, essa Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas sob exame, mantendo o acórdão do Conselho de Contribuintes que havia decidido neste sentido;

- note-se que no referido precedente a Recorrente, Braskem S.A., figurou como Recorrida, tratando-se de caso idêntico ao presente;

- e naquele julgado essa C. Câmara Superior decidiu o seguinte:

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. 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.

- note-se que o acórdão recorrido entendeu que a obrigação de recolhimento das estimativas subsistiria mesmo após o encerramento do ano-calendário sob fiscalização, como se vê do trecho abaixo transcrito:

"Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, entendo que a obrigação de recolher estimativas não se confunde com a

apuração do tributo ao final do período de apuração", (fl. 203 - fl. 5 do acórdão recorrido)

- de outro lado, no acórdão paradigma proferido no recurso especial nº 157.705, essa Câmara Superior destacou que o recolhimento das estimativas é apenas ato preparatório ao recolhimento anual, sendo imperioso adotar-se o princípio da absorção;

- tanto no paradigma quanto no presente caso a autuação se deu após o encerramento do exercício, e não no curso do ano como pena pela ausência da estimativa;

- diante disso, é inegável a identidade fática dos casos, nos quais as autuações aplicaram aos contribuintes duas multas sobre a mesma base de cálculo, em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais e, também, do tributo apurado no fim do ano-calendário. E é este o cerne do acórdão recorrido, que notadamente contraria a orientação dessa C. Câmara Superior;

- portanto, resta claro, absolutamente claro, repita-se, que o voto da maioria dos Conselheiros no acórdão recorrido foi pela possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, ainda que a autuação tenha ocorrido após o fim do exercício fiscalizado e que as multas incidam sobre a mesma base de cálculo;

- e também é incontestável que os acórdãos citados neste recurso como paradigmas entendem que:

(a) a multa isolada é indevida se aplicada após o fim do exercício e incidente sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício, pois isto configura duas multas sobre a mesma base e mesmo fato;

(b) o objetivo da multa isolada é compelir o contribuinte à estimativa, no curso do ano, mas ultrapassado este a sua aplicação não mais faz sentido, ocorrendo os fatos descritos na alínea precedente.

- portanto, o recurso é cabível, estando o dissídio demonstrado para os fins do art. 67 do Regimento Interno do CARF;

DO MÉRITO.

- como já se disse no recurso voluntário, não há dúvida de que a redação da Lei nº 9.430/96 é obscura e pouco feliz. No entanto, não é possível ignorar-se que, sobre uma mesma infração - a falta de recolhimento de um tributo, não se podem lançar duas multas, simultaneamente. E esta tese, como se viu, já foi acolhida por essa C. Câmara Superior;

- a multa pelo não recolhimento do tributo poderá ser exigida quando da cobrança de tributo supostamente devido e não pago, ou, isoladamente, quando, não sendo o caso de se exigir o tributo, pela verificação de base negativa no ano fiscal, o contribuinte houver deixado de recolher o tributo por estimativa, nos meses em que teria ele sido devido;

- a lei, portanto, define uma única ilicitude e se refere apenas a duas formas diversas de se cobrar a mesma multa de ofício: uma juntamente com o tributo devido e outra isoladamente, quando não houver tributo a recolher, no momento da imposição, mas tiver o contribuinte deixado de recolhê-lo anteriormente, antes do ajuste, quando seria devido, embora

passível de posterior compensação. Esta multa isolada tem características de multa formal, uma vez que o seu próprio "isolamento" já demonstra a inexistência da ilicitude definida no caput, qual seja, a falta de recolhimento do tributo;

- a única hipótese em que a multa isolada faz algum sentido é quando ela é aplicada no curso do ano-calendário, como forma de compelir à antecipação, mas não quando o ano está findo, como ocorre no caso vertente;

- a licitude da multa isolada é passível de discussão, ante as normas do CTN e da Constituição. No entanto, o objeto da presente discussão é, tão somente, a impossibilidade de que, sobre uma mesma infração alegada - o não recolhimento de um tributo - incida, em duplicidade, a mesma e única multa estabelecida no art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- por se tratar de hipótese extravagante, a aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo pressuporia, ao menos, uma autorização expressa da lei, o que não existe;

- cumpre ressaltar que a multa tributária tem natureza punitiva, isto é, revela-se como uma sanção ao contribuinte que comete uma infração. Por conta disso, é evidente que, além de ser imperioso interpretar-se a Lei de forma sistemática, é necessário ter-se em vista o Princípio da Absorção/Consumção;

- a sanção no caso sob exame está incidindo de forma concomitante (ou sobreposta) a outra sanção idêntica e, nesse contexto, é impossível desviar os olhos dos princípios informativos da aplicação de sanções, que têm origem no Direito Penal e se refletem no Direito Tributário;

- desta forma, não há razão para se segregar ou limitar a aplicação de princípio tão importante ao Direito Tributário;

- ora, o Direito Tributário, tal qual o Direito Penal, é baseado numa concreitude material absoluta, tendo como fundamento o fato gerador do tributo. Da mesma forma que no Direito Penal, o foco é o ilícito penal;

- daí resulta a conclusão de que não há fato gerador ficto, assim como não existe crime ficto; é preciso que o fato gerador ocorra, que o crime ocorra, no mundo real e precedido de lei anterior definidora, de forma explícita, de que esse fato gera, num caso, a obrigação de pagar tributo e, no outro, a pena, mas somente uma dessas obrigações sobre o mesmo fato;

- e é exatamente isto o que o acórdão paradigma resultado do julgamento do recurso nº 157.705 destacou, citando precedente anterior dessa C. Câmara Superior: [...];

- o Direito Tributário é um ramo independente do Direito, mas não é refratário aos princípios básicos informativos do Direito e do Estado Democrático. A rigor, sequer no Direito Penal o princípio da subsunção ou conjunção ou absorção está positivado de forma literal; antes disso, supõe-se que esse princípio é inerente ao Estado Democrático de Direito, sob pena de implicar numa multiplicação de sanções;

- o princípio da consunção é utilizado sempre que uma conduta se ajusta a dois tipos legais, porém, um deles é o meio necessário para prática do outro; ou quando, para se

atingir um crime, tem-se que passar por outro menos grave. Nesse caso, o crime meio é absorvido pelo crime fim;

- em outras palavras, o fenômeno da consunção ocorre quando se está diante de uma ação que, se é única no seu todo, aparece como cindível em vários atos que violam, cada um deles, uma disposição de lei penal. Todavia, ao invés de punir cada ato isoladamente, consideram-se absorvidos pelo fato-fim os atos que constituíram fatos meio para a prática daquele;

- qualquer sanção deve ser razoável e, havendo uma única ação ou omissão, como ocorre nestes autos, não é lícito à Administração iniciar uma busca frenética para dividir a conduta de forma a apenar mais o administrado. Direito Tributário e Direito Penal se assemelham em inúmeros pontos, especialmente em tema de sanção, repita-se;

- é evidente, portanto, o acerto da orientação reiterada dessa C. Câmara Superior, seja pela impossibilidade de aplicação de 2 penalidades sobre a mesma base, seja pela aplicação do princípio da consunção;

- apenas a título ilustrativo, tendo em vista o cabimento de arguição de apenas 2 paradigmas para formalização do presente recurso especial, a Recorrente cita, ainda, outros precedentes que encampam a tese aqui exposta: [...];

CONCLUSÃO.

- ante o exposto, acredita a Recorrente que será dado provimento ao seu recurso especial, para reforma do v. acórdão que diverge da orientação dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais, em prestígio às suas decisões reiteradas.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 132/2014, exarado em 19/08/2014, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Trata-se da mesma matéria analisada nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que é incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano-calendário. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é devida pelo descumprimento do dever de antecipar a estimativa mensal por imposição legal, e não se confunde com outra penalidade, a ser aplicada pela insuficiência do recolhimento do tributo ao final do período de apuração anual.

Assim, entendendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Processo nº 13502.001115/2009-59
Acórdão n.º **9101-003.811**

CSRF-T1
Fl. 9

Em 10/11/2014, a PFN declarou nos autos que estava ciente do despacho que deu seguimento ao recurso especial da contribuinte, e não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para constituição de crédito tributário a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2005 e 2006, e também para exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais no mesmo período.

De acordo com a descrição dos fatos constante no auto de infração (fl. 04 a 06), foram apontadas as seguintes infrações:

1 – Falta de recolhimento da CSLL .

O contribuinte auferiu base tributável positiva de Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no período de janeiro de 2005 a maio de 2006. Porém, apesar de apurar e declarar o IRPJ, não efetuou pagamento ou declaração da CSLL. Intimado a explicar o motivo do não pagamento/declaração, o contribuinte informou que possui trânsito em julgado favorável ao mandado de segurança nº 89.00.044699, que declarou inconstitucional a CSLL instituída nos termos da Lei nº 7.689/88.

Apesar do contribuinte possuir decisão favorável no processo judicial, foi constatado que a União ingressou com a ação rescisória nº 93.01.328119, visando desconstituir a ação anterior, onde obteve acórdão favorável que rescindiu a decisão, conforme acórdão da Segunda Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, por unanimidade, julgou procedente a ação rescisória. Tal decisão foi objeto de Recurso Especial no Superior Tribunal de Justiça, que negou provimento ao recurso. Atualmente, estão pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal alguns Agravos de Instrumentos impetrados pela empresa. Esta situação não obsta a constituição do crédito tributário via lançamento de ofício.

2 – Multas Isoladas – Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre a base estimada.

No período de janeiro de 2005 a maio de 2006, a empresa optou pela apuração do lucro Real com estimativas mensais; assim, estava obrigada a recolher mensalmente a CSLL por estimativa quando da apuração de base de cálculo positiva, conforme artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430/96. Como não efetuou tais recolhimentos deverá ser lançada de ofício a multa isolada no percentual de 50% do imposto devido, conforme dispõe o artigo 44, §1º, IV da lei nº 9.430/96. Os valores da multa estão expressos no demonstrativo de apuração da multa isolada, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

Desde a fase de recurso voluntário, o litígio passou somente a abranger a exigência da multa isolada por falta de estimativas.

No recurso especial, a própria Recorrente informa que aderiu ao parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, e que desistiu parcialmente de seu recurso voluntário, pleiteando o seu seguimento unicamente para exame e exclusão da multa isolada, ante a duplicidade de penalidades.

Esta é, portanto, a matéria objeto do recurso especial sob exame.

A controvérsia que remanesce neste processo diz respeito à possibilidade de concomitância de multas (multa isolada por falta de estimativa mensal e multa relativa ao tributo no ajuste).

Vê-se, no caso, que a mesma infração que ensejou o lançamento da CSLL no ajuste de 2005 e 2006 (com multa de ofício), também ensejou o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL nesses mesmos períodos.

Registre-se também que está confirmada a exigência da própria CSLL no ajuste (controvérsia encerrada na segunda instância administrativa, e que não está mais em questão nessa fase de recurso especial).

Para os anos-calendário de 2005 e 2006, não há mais dúvida quanto ao que deve ser decidido sobre a concomitância das referidas multas. O CARF, inclusive, já editou súmula a respeito do assunto:

Súmula CARF nº 105 : 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.

Assim, por aplicação direta da Súmula CARF nº 105, cabe afastar a multa isolada por falta de estimativas de CSLL, que está sendo exigida nos presentes autos.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo