



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

Processo n° 13502.001115/2009-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-00.640 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de agosto de 2011
Matéria CSLL - MULTAS ISOLADAS
Recorrente BRASKEM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 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.

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.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

BRASKEM S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 15-23.559, de 28/04/2010, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de auto de infração (fls. 02 a 17), lavrado em 11/11/2009, em nome do contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juntamente com a multa de ofício isolada, referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006, conforme discriminado no Demonstrativo consolidado do crédito tributário (fl. 01).

De acordo com a descrição dos fatos constante no auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (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 89.00.04469-9, 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 93.01.32811-9, 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.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 12/11/2009 (fl.03) e apresentou impugnação em 11/12/2009 (fls 115 a 152), alegando em síntese, que:

a) quanto à exigência principal, isto é, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Requerente aderiu ao parcelamento de que trata a Lei acima referida¹, como prova a cópia do anexo recebido; todavia, a Requerente não se conforma com a lavratura do auto no que concerne à multa isolada, que é a parte do auto que é ora impugnada;

b) cita os dispositivos legais que estabelecem a aplicação da multa isolada, dentre os quais o art. 44 da Lei 9.430/1996, aduzindo que não há dúvida de que a redação da lei 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;

c) Na verdade, o artigo 44 da Lei 9.430/96 estabelece apenas duas modalidades de penalidade de ofício, no caput, incisos I e II – 75% pela falta de recolhimento do tributo e 150%, nos casos de fraude. O §1º não estabelece novas penalidades, mas apenas as condições em que poderão ser exigidas aquelas multas estabelecidas no caput para a hipótese de não recolhimento do tributo;

d) Assim, a multa pelo não recolhimento do tributo poderá ser exigida quando da cobrança de tributo supostamente exigível 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;

e) Ao contrário, 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;

f) A ilicitude da multa isolada, tal como prevista a sua exigência no inciso IV do §1º é passível de discussão, sendo a legalidade duvidosa, ante o CTN e a 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 caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Repita-se, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 definiu uma só infração e estipulou uma única multa para a falta de recolhimento do tributo, sendo sofisticada e ilegal a pretensão de sua cobrança em duplicidade, como ocorre no presente auto de infração;

g) É evidente que estamos diante de uma norma com conteúdo dúbio, mal redigida e que não autoriza expressamente a dúplice imputação de sanção no caso concreto. A única hipótese que a multa isolada faz algum sentido é quando ela é

¹ A impugnante se refere à Lei nº 11.941/2009. Esta nota não consta do relatório aqui transcrito.

aplicada no curso do ano-calendário, como forma de compelir à antecipação, mas não quando o ano está findo, como ocorre no caso vertente;

h) A orientação adotada pela CSRF começou a ser construída nas Câmaras, do que é bom exemplo o voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, que examinou de forma exaustiva a impossibilidade de incidência simultânea da multa de ofício de 75% com a isolada de 75% sobre a mesma base de cálculo e mesmo fato (transcreve o aludido voto);

i) Para ensejar tal multa isolada seria preciso que o não pagamento por estimativa constituísse uma obrigação acessória distinta da obrigação principal de recolher o tributo, o que a lei não estabelece e não está expresso na norma sob exame;

j) o Direito Tributário baseia-se numa concretude material absoluta e o fato é que o contribuinte não pagou a CSLL por entender, à época, que não estaria sujeito à obrigação tributária, baseado em decisão judicial transitada em julgado. Esse é o fato: a CSLL não foi paga. E esse fato constituiria apenas único descumprimento de uma única obrigação tributária passível de aplicação de uma única multa, se fosse o caso;

k) No acórdão CSRF/1-05.320 relatado pelo Conselheiro Marcos Vinicius e já citado nesta peça, deu-se especial ênfase ao sentido da multa, fazendo, inclusive, uma comparação com o Direito Penal, exatamente como se fez nesta petição, abordando o instituto da subsunção de sanções distintas para idêntica ou assemelhada conduta, quando a sanção maior assimila a menor, partindo do pressuposto de que nela já se contém a sanção menor.

l) o fenômeno da subsunção em tema de sanção é inerente ao estado democrático de direito. 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.

m) ante todo o exposto, requer-se seja conhecida e acolhida a presente impugnação parcial, a fim de anular o lançamento no tocante à cobrança da multa isolada (código 694).

A 1ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 15-23.559, de 28/04/2010 (fls. 157/160v), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005, 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

As argüições de nulidade do auto de infração só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. LANÇAMENTO DE MULTAS. FATOS DISTINTOS.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais da CSLL autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício incidente sobre a CSLL anual apurada em decorrência da constatação de infrações à legislação fiscal, pois são decorrentes de fatos geradores diversos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.

A apreciação e declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo é prerrogativa reservada ao Poder Judiciário, sendo vedada sua apreciação pela autoridade administrativa em respeito aos princípios da legalidade e da independência dos Poderes.

Ciente da decisão de primeira instância em 21/05/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 164, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/06/2010 conforme carimbo de recepção à folha 165.

No recurso interposto (fls. 165/178), a recorrente repisa os argumentos contrários à aplicação de “duas multas, ou seja, duas sanções sobre o mesmo fato, o mesmo tributo e a mesma base de cálculo”, trazendo também jurisprudência mais recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em apoio a sua tese. Conclui com o pedido de afastamento da aplicação da multa isolada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Trata o presente processo de multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas, cumuladas com tributo e multa de ofício pelo não pagamento da exação apurada ao final do exercício. Quanto ao principal e à multa proporcional, foram objeto de parcelamento e não mais integram a lide. Resta o litígio, assim, somente sobre as multas isoladas.

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

Lei nº 8.981/1995:

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 9.430/1996:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de

declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

§ 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 2007)

Processo nº 13502.001115/2009-59
Acórdão n.º **1301-00.640**

S1-C3T1
Fl. 207

A penalidade aplicada isoladamente, insisto, é 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. Do exame dos autos, constato que as multas foram corretamente aplicadas, em cumprimento às determinações legais acima.

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha