



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13163.000155/2002-03
ACÓRDÃO	1002-003.485 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO ESQUERDAO LTDA - ME
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, mesmo que seja apurado prejuízo no ano em curso.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DE IRPJ.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa do IRPJ, impondo-se, porém, a redução do percentual para 50%, em face de legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de CSLL, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, mesmo que seja apurada base negativa no ano em curso.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS DE CSLL.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa da CSLL impondo-se, porém, a redução do percentual para 50%, em face de legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reduzir as multas de ofício sobre IRPJ sobre estimativa não recolhido e sobre CSLL sobre estimativa não recolhida a 50% dos valores dos pagamentos mensais não pagos.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (presidente), Miriam Costa Faccin, Fenelon Moscoso de Almeida, Luis Angelo Carneiro Baptista, José Roberto Adelino da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

RELATÓRIO

Adoto relatório da DRJ/CGE para sintetizar os atos processuais, por bem representar:

Supermercado Esquerdão Ltda., acima qualificado, foi autuado no total do crédito tributário de R\$ 169.788,99, relativo à multa isolada no percentual de 75% (fls. 71/77), tendo em vista a constatação de não elaboração de balanços de suspensão ou redução do montante a pagar a título de estimativa

mensal, gerando a falta de pagamentos do IRPJ. Aplicou-se a multa de 75% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago e não o foi.

2 - Intimado da autuação em 27/12/2002, com ciência pessoal ao sócio-gerente Joaquim Isquierdo Quadrado, conforme fl. 71, o contribuinte apresentou impugnação em 27/01/2003 (fls. 109/115), acompanhada de documentos (fls. 116/167), alegando, em resumo, que:

2.1 - por não ter ocorrido o fato imponible do tributo, por encontrar-se em situação de prejuízo, não há que se falar em antecipações;

2.2 - com apoio na doutrina e jurisprudência, a multa isolada, aplicada da forma que foi, não se enquadra em nenhuma das hipóteses descritas no Código Tributário Nacional vez que: a) não houve descumprimento de obrigação principal, pois não ocorreu fato imponible, qual seja, a pessoa jurídica apurar lucro no ano-calendário; b) a obrigação de antecipar o tributo não se caracteriza como obrigação acessória, de fazer, mas sim como obrigação de dar, conceito extraído do Direito Civil;

2.3 - uma vez que o fato imponible não ocorreu, a imposição de multa isolada configura confisco, ferindo o princípio da capacidade contributiva.

Finaliza requerendo que o auto de infração seja julgado improcedente.

Na mesma ação fiscal, foi também lançado o crédito tributário de R\$ 136.048,50, relativo à multa isolada no percentual de 75% (fls. 78/84), pela falta de recolhimento da estimativa mensal da CSLL, pelos motivos do lançamento do IRPJ.

A impugnação contra a multa isolada da CSLL (fls. 168/174) ofereceu a mesma argumentação da multa isolada do IRPJ.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS exarou o Acórdão DRJ/CGE Nº 04.165, de 20 de agosto de 2004, onde julgou procedentes os lançamentos, tendo a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica –IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE.

A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-las nos moldes da legislação que as instituiu.

IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo de vencimento, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

O contribuinte foi cientificado deste julgado em 08/09/2004 (fl 258).

Irresignada, a recorrente apresentou em 05/10/2004 recurso voluntário (fls. 259 a 279) trazendo os seguintes argumentos:

- Seria nula a decisão *a quo* por não ter analisado matéria presente na impugnação, sob argumento que não pode analisar arguição de inconstitucionalidade. Traz jurisprudência e doutrina para corroborar seu entendimento.

- Seria inexigível a multa isolada por não pagamento de estimativa de IRPJ/CSLL quando a empresa se encontra em prejuízo fiscal durante o ano-calendário.

- Que a empresa fez a opção pelo balancete de redução e suspensão, mas mesmo que não tivesse feito, como não auferiu lucro, não se poderia falar de multa sobre IRPJ/CSLL que não existiram. Entende que se não há tributo a pagar, não se pode falar em antecipação.

- Que a multa isolada, aplicada da forma que foi, não se enquadra em nenhuma das hipóteses descritas no Código Tributário Nacional. Pois, não houve descumprimento de obrigação principal (não ocorreu fato imponible, qual seja, a pessoa jurídica apurar lucro no ano-calendário), nem de obrigação acessória (a obrigação de antecipar o tributo não se caracteriza como obrigação acessória, de fazer, mas sim como obrigação de dar, conceito extraído do Direito Civil). Traz, mais uma vez, doutrina e jurisprudência para amparar seus argumentos;

- Entende que há violação do princípio da capacidade contributiva, bem como vedação ao confisco, por estar havendo cobrança de multa maior que o valor do tributo (que no caso não existiu).

À época da apresentação do Recurso Voluntário ainda se exigia arrolamento de bens e direitos por parte do sujeito passivo para que fosse dado seguimento ao recurso (IN SRF Nº 264/2002). A não apresentação destes bens pelo sujeito passivo resultou no não reconhecimento do recurso e inscrição em dívida ativa (fls 277 a 279).

O contribuinte entrou com ação judicial 2004.60.00.007911-3 na 1ª Vara Federal de Campo Grande-MS, que determinou o retorno do processo à Receita Federal para seguimento do Recurso Voluntário.

Em 29/01/2018 o processo foi encaminhado ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

A ciência do Acórdão DRJ/CGE Nº 04.165 se deu em 08/09/2004 (fl 258), sendo o recurso voluntário apresentado em 05/10/2004 (fl. 259). Logo, o recurso é tempestivo.

Quanto ao reconhecimento, há pontos que não devem ser reconhecidos. O contribuinte traz no seu recurso a pretensão de anulação do lançamento pela suposta violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, por estar havendo cobrança de multa maior que o valor do tributo (que no caso não existiu).

No que se refere à alegada violação de princípios constitucionais do não-confisco e da capacidade contributiva, reforça-se que não compete às instâncias julgadoras administrativas apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com os demais preceitos emanados da própria Constituição Federal ou de outras leis. Desta sorte, não cabe no âmbito deste contencioso a declaração de nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, matéria reservada ao Poder Judiciário, também por força de dispositivo constitucional, a teor da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Esse é o entendimento, por exemplo, deste CARF no Acórdão nº 1202-00.382 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 31/09/2010, cuja ementa é esta:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2001

Ementa:

ILEGALIDADE. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO-CONFISCO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

Desta forma, não conheço do recurso voluntário na matéria que trata de inconstitucionalidade de lei tributária, conhecendo os demais questionamentos.

Preliminar

A empresa inicia seu recurso argumentando nulidade do julgado *a quo* por não analisar os argumentos de vedação ao confisco.

Dirijo da recorrente na mesma linha adotada na admissibilidade. Primeiro que o julgado em referência analisou a questão trazida em impugnação, mas se pronunciou no sentido de que não cabe a análise de inconstitucionalidade de lei em instância administrativa.

Segundo, que este é exatamente o entendimento pacífico do CARF, segundo teor da Súmula CARF nº 2 já mencionada.

Então não vislumbro razão para a pretensa nulidade.

Mérito

A recorrente argumenta que não é exigível multa isolada por não pagamento de estimativa de IRPJ/CSLL quando a empresa se encontra em prejuízo fiscal durante o ano-calendário.

Para entender o cabimento ou não de um lançamento tributário, é necessário inicialmente trazer luz a sua base legal, no caso em tela o teor do disposto na redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº9.430/1996:

"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;

[...]

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

[...]

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; (grifamos)

Para o entendimento da razão dessa multa, se deve primeiro compreender a razão da existência do recolhimento de IRPJ/CSLL por estimativa. A forma de recolhimento padrão de IRPJ/CSLL é através da apuração do lucro real trimestral. Mas o contribuinte pode optar por fazer a sua apuração do lucro anualmente (conforme art. 2º da Lei 9.430/96). E se assim o fizer, este

mesmo artigo prevê o pagamento mensal do IRPJ por estimativa, como forma de antecipação do tributo a ser apurado no final do ano-calendário. Ao mesmo tempo, o art. 28 da mesma Lei 9.430/96 cita que se aplica à CSLL as mesmas normas aplicadas para o IRPJ.

Então, há uma expectativa de entrada de recursos pelo Estado com o recolhimento do tributo por estimativa. Por essa razão, então, há a imposição de multa isolada, caso não se observe o dever do contribuinte de efetuar os recolhimentos por estimativa.

Mas se a empresa apurar prejuízo no final do ano-calendário? O próprio inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 vigente à época aqui antes citado esclarece a situação. A multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já denotava que a multa isolada em lume poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Esse é o entendimento, por exemplo, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF no Acórdão nº 9101-003.803 – 1ª Turma de 02/10/2018, cuja ementa é esta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ relativas a períodos de apuração anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que tais diferenças não decorram de infração que tenha dado causa à redução do IRPJ apurado no balanço de encerramento do mesmo ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de CSLL relativas a períodos de apuração anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que tais diferenças não decorram de infração que tenha dado causa à redução do CSLL apurado no balanço de encerramento do mesmo ano-calendário.

Por outro lado, o contribuinte poderia ter não recolhido os valores dos tributos por estimativa se tivesse realizado mensalmente os balancetes ou balanços de suspensão ou redução previsto no art. 35 da 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 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.

§ 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.

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo.

O contribuinte chega a afirmar na sua impugnação e no recurso voluntário ter realizado tais balancetes ou balanços mensais. Contudo, nos anexos da impugnação (fls 116 a 167 e 175 a 226) não se percebe balancetes ou balanços mensais para nenhum mês do período interessado. Já no recurso voluntário não há anexos.

Já a autoridade tributária autuadora afirma no seu Termo de Constatação Fiscal (fl. 08):

III - Ainda segundo o texto legal, o contribuinte pode reduzir ou suspender tais recolhimentos, ficando tal suspensão ou redução condicionada ao levantamento de balancete ou balanço especificamente elaborado para tal fim, o qual deverá ser transcrito no livro Diário;

IV - Da análise dos livros Diário do contribuinte, conclui-se, pela ausência da transcrição exigida em lei, que o mesmo não procedeu ao levantamento dos balancetes/balanços previstos no item anterior, o que o tornava obrigado ao recolhimento da estimativa mensal nos anos mencionados no item I supra;

Ou seja, a autoridade fiscal afirma não haver os balanços ou balancetes de suspensão na forma prevista na legislação. Já o contribuinte argumenta ter feito a opção pelo balanço de suspensão, mas não demonstra tal adesão com documentação probatória. Frente a esta realidade, não cabe reforma à autuação por este argumento.

O contribuinte também faz alusão à não previsão no CTN para lançamento deste tipo de multa. No seu entendimento, a multa isolada, aplicada da forma que foi, não seria por descumprimento de obrigação principal (não ocorreu fato imponible, qual seja, a pessoa jurídica apurar lucro no ano-calendário), nem de obrigação acessória (a obrigação de antecipar o tributo não se caracteriza como obrigação acessória, de fazer, mas sim como obrigação de dar, conceito extraído do Direito Civil).

Para sanar esta questão é importante trazer o CTN, nos seus artigos 113 e 114:

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

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

(...)

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Ou seja, os pagamentos de IRPJ/CSLL por estimativa são obrigações tributárias principais, previstas em lei, atendendo os ditames do art. 114 do CTN. Logo, o descumprimento destas obrigações principais pode acarretar penalidade pecuniária, exatamente como previsto no art. 113 do CTN, tornando-se essa penalidade pecuniária uma nova obrigação principal.

Por tudo relatado até aqui, é cediço que o lançamento da multa por falta de recolhimento por estimativa de IRPJ e CSLL é cabível, não se vislumbrando razões nas pretensões do contribuinte.

No entanto, após o lançamento efetuado e dos recursos interpostos, houve alteração do art. 44 da Lei nº9.430/1996 para o caso de aplicação das multas aqui tratadas, sendo esta sua redação atual:

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

(...)

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

(...)

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

Assim prevê o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Considerando a origem dos lançamentos e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, através das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, e em face do princípio da retroatividade benigna (consagrado no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN acima expresso), é cabível a redução das multas de lançamento de ofício para 50% das bases de cálculo.

Dessa forma, o percentual da multa isolada aplicada deve ser reduzido para 50% para ambos os casos (IRPJ sobre estimativa não recolhido e CSLL sobre estimativa não recolhida).

Dispositivo

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas de ofício sobre IRPJ sobre estimativa não recolhido e sobre CSLL sobre estimativa não recolhida a 50% dos valores dos pagamentos mensais não pagos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista