



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

Processo nº 10120.007382/2007-74
Recurso nº 167.176 Voluntário
Acórdão nº **1101-00.255 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente SANEAMENTO DE GOIÁS S/A
Recorrida 2ª TURMA - DRJ - BRASILIA - DF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

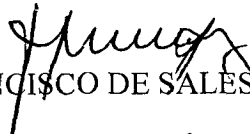
Ano-calendário: 2006

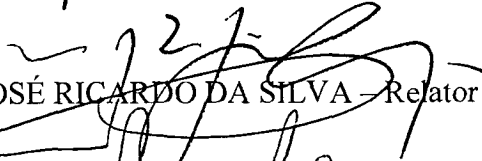
MULTA ISOLADA.

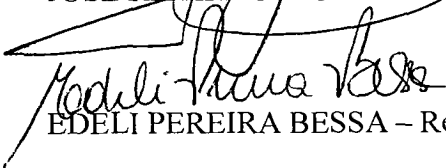
FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Optando pela apuração anual dos lucros, fica a pessoa jurídica obrigada a recolher estimativas mensais. Se não o faz, sujeita-se a multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** do **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e José Ricardo da Silva (Relator). Designada para redigir o voto vencedor, quanto a multa isolada, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente


JOSÉ RICARDO DA SILVA – Relator


EDELI PEREIRA BESSA – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, José Ricardo da Silva e Shelley Henrique Dalcamim.

Relatório

SANEAMENTO DE GOIÁS S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 148/159), contra o Acórdão nº 23.594, de 07/12/2007 (fls. 134/140), proferido pela colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração relativo a multa de ofício isolada de fls. 70.

Consta da peça básica da autuação que a exigência fiscal é decorrente de procedimento de verificações obrigatórias onde foram apuradas divergências entre os valores escriturados e os declarados e/ou pagos a título de antecipações mensais de IRPJ e CSLL, resultando em insuficiências no recolhimento. A fiscalização constituiu o crédito tributário com a exigência da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 105/116.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE.

A multa isolada por falta do recolhimento mensal por estimativa pode ser exigida após o encerramento do ano-calendário, tendo em vista que a lei determina sua aplicação mesmo quando o sujeito passivo apura prejuízo fiscal, o qual é determinado depois de findo o ano-calendário correspondente.

CSLL

No tocante a penalidade por falta de recolhimento das antecipações mensais da CSLL reitera-se a mesma argumentação suscitada em relação as antecipações mensais do IRPJ, em vista de o lançamento ter sido efetuado a partir do mesmo fato.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 02/01/2008 (fls. 147), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 14/01/2008 (fls. 148), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que concordou com a aplicação da multa isolada (CSLL e IRPJ) referentes ao ano-calendário de 2007, vez que o lançamento dos mesmos se deu antes do encerramento do ano, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento dos valores reconhecidamente incontroversos (fls. 125/127);
- b) que restou sob litígio a multa isolada relativa ao ano-calendário de 2006. É improcedente a multa isolada por falta de recolhimento mensal das estimativas após o encerramento do período-base, quando as antecipações pagas durante o ano superam o valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual realizado em 31 de dezembro;
- c) que, uma vez encerrado o período de apuração, a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia, pois o que deve prevalecer é a exigência do tributo efetivamente devido, não havendo se falar em cobrança de multa isolada pelo não recolhimento das antecipações;
- d) que deve ser cancelada a exigência, vez que a fiscalização se deu após o encerramento do ano-calendário e, tendo em vista a ausência de base de cálculo para sua apuração, posto que os valores recolhidos antecipadamente superaram os efetivamente devidos, não tendo sido, assim, apurado qualquer saldo de IRPJ e CSLL a pagar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, a matéria sub judice corresponde a multa de ofício isolada em decorrência do recolhimento a menor das parcelas de antecipação por estimativa do IRPJ e CSLL, conforme quadros demonstrativos de Apuração de Débito.

A recorrente concordou com a aplicação da multa isolada referente ao ano-calendário de 2007, tendo procedido ao recolhimento das parcelas exigidas, visto que o lançamento se deu antes do encerramento do período-base.



Porém, insurgiu-se contra a exigência relativa ao ano-calendário de 2006, ao argumento a exação decorrente do não recolhimento mensal das estimativas após o encerramento do período-base não é cabível, visto que as antecipações pagas durante o ano superam o valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual realizado em 31 de dezembro.

Na verdade, o regime de estimativa constitui-se em mera antecipação de tributo eventualmente devido quando da apuração de sua efetiva base imponible, sob o lucro real, como é o caso da interessada. Pode ocorrer que durante o ano-calendário o contribuinte deixe de efetuar pagamentos ou o faça por um valor insuficiente.

Se a falta ou insuficiência de pagamento for constatada no curso do ano-calendário e o contribuinte não tiver incluído tais valores na DCTF do período correspondente, é cabível em procedimento de ofício o lançamento do tributo acrescido da multa de ofício (art. 97, parágrafo único da Lei nº 8.981/1995).

No entanto, após o encerramento do ano-calendário, não faz sentido exigir o tributo que deixou de ser recolhido com base na estimativa, pois já é sabido o valor efetivamente devido, que, inclusive, pode não existir, caso seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente aos anos-calendário auditados.

E, com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte apresentou as suas declarações de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, declarações estas que representam o citado encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária. Ocasão em que não restou evidenciada a ocorrência do fato gerador.

Ora, o recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriedade, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido ou, ainda, o empate das contas.

Entende que, mesmo que se admitisse que a compensação foi indevida, não houve no período-base em questão, qualquer base de cálculo a título de IRPJ, haja vista que este tributo incide sobre o lucro do período e no ano de 1999, a mesma apurou prejuízo, inexistindo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de multa isolada, haja vista que nem base de cálculo existiu no ano de 1999.

Neste particular, a matéria sob exame tem levantado inúmeras considerações por parte dos contribuintes e os julgamentos e tomadas de posições neste Conselho ainda não constituíram uma jurisprudência definitiva, pois algumas decisões chegaram a negar a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário em questão.

A multa isolada por falta de recolhimento mensal com base na estimativa efetivamente tem comando legal que objetiva a penalização pelo descumprimento da conduta imposta ao contribuinte que opta pela apuração anual do IRPJ e da CSLL.

A e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve oportunidade de apreciar a matéria, cujas decisões proferidas nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, tenho para mim, se aplicam com perfeição no presente caso, cujas ementas abaixo transcrevo:

Acórdão nº CSRF/01-05181

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

Acórdão nº CSRF/01.05201

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

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:

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – 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 estimado, 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.

Deve-se ressaltar que o recolhimento efetuado durante o transcurso do ano-calendário a título de estimativa não pode ser confundido com tributo, pois o fato gerador do IRPJ e também da Contribuição Social sobre o Lucro somente ocorrerá por ocasião do encerramento do período-base, qual seja, em 31 de dezembro. Nessas condições, o valor do tributo será apurado após a apuração do lucro contábil e seus necessários ajustes previstos na lei, oportunidade em que a pessoa jurídica apura o saldo a recolher ou a restituir/compensar com o confronto entre os valores recolhidos durante o ano com base na estimativa mensal.

O legislador criou a opção para o contribuinte apurar o lucro tributável ao término do ano-calendário, porém, para ingressar na sistemática, deve efetuar o pagamento mensal com base em estimativas, ou seja, deve antecipar em cada um dos meses do ano-calendário, o recolhimento do tributo cujo montante efetivo somente será devido por ocasião do encerramento do exercício.

Por ocasião do encerramento do balanço ao término no ano base ocorre juridicamente o fato gerador do tributo ocasião em que é apurado o montante do tributo devido. Caso inexistir tributo a ser recolhido, pelo motivo da ocorrência de prejuízo fiscal ou ainda pelo recolhimento a mensal maior com base em estimativas do que aquele apurado ao término do período-base, pode-se afirmar com segurança, que não existe base de cálculo para a aplicação de qualquer penalidade, visto que não há como obrigar o contribuinte a antecipar algo que não é devido.

Também é possível afirmar que os recolhimentos mensais correspondem a um adiantamento sobre o tributo que será apurado ao final do ano, cujo fato gerador, ocorrerá na apuração do balanço. Assim, com base no lucro real o contribuinte efetuará a prestação de contas sobre o tributo devido e aquele recolhido mensalmente.

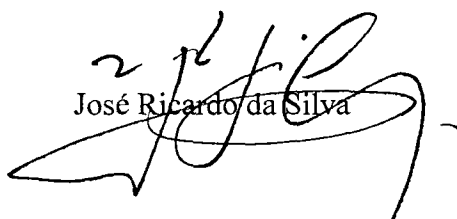
A partir do momento em que a pessoa jurídica apure prejuízo fiscal, ou então base negativa (antecipações recolhidas em valor maior do que o devido em 31 de dezembro), inexistirá a possibilidade de se infligir qualquer penalidade por falta de pagamento de antecipações, eis que, a partir de então, não é devido qualquer tributo e, por conseguinte, a base de cálculo para a aplicação de penalidade deixa de existir. No caso, somente no transcurso do ano-calendário é possível o Fisco aplicar a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações.

Após o encerramento do período-base, a exação somente pode incidir sobre o tributo efetivamente devido, qual seja, aquele apurado por ocasião do balanço de resultados.

Nesse contexto, na esteira do quanto decidido pela E. CSRF, tendo em conta de que após o encerramento do ano calendário o limite das bases de cálculo das multas aplicáveis são, respectivamente, os saldos de IRPJ e de CSLL e, em razão do fato de a recorrente haver apurado base de cálculo negativa no ano-calendário de 2006, sou pela exclusão da multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.


José Ricardo da Silva

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A exigência que remanesceu em litígio refere-se a multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário 2006, já reduzida ao percentual de 50% pela autoridade julgadora de 1ª instância.

O I. Relator decidiu pela improcedência da exigência vez que apurado prejuízo fiscal no período. De forma semelhante, o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho votou pelo cancelamento do crédito tributário por inexistir base de cálculo para exigência da multa depois de encerrado o ano-calendário e apurado prejuízo fiscal.

A Turma, porém, por maioria, declarou a procedência da penalidade aplicada, e já reduzida ao percentual de 50%, por entender que as estimativas consistem em obrigação imposta aos contribuintes que optam pela apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mas abre-lhes a possibilidade de promover esta apuração apenas ao final do ano-calendário, desde que recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou reduzidas/dispensadas mediante balancetes de suspensão/redução. E esta obrigação acessória subsiste ainda que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano-calendário, desde a redação original da Lei nº 9.430/96:

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;

[...] (negrejou-se)

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Quanto à aplicação retroativa de norma em prejuízo à recorrente, veja-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96, antes citado, recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Observa-se, nestes termos, que em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada