



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57
Recurso nº : 136.223
Matéria : IRPJ - EXS.: 1998 a 2003.
Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.669

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - MPF - VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PENALIDADE - SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOB A FORMA DE ESTIMATIVA - REQUISITO - MULTA ISOLADA - LUCRO PRESUMIDO - TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DIFERIDOS NA MUDANÇA DA FORMA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO - Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando formalizado em consonância com disposto no artigo 142, do CTN, e no artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972. A manifestação do Poder Tributante, consubstanciada em lançamento de ofício levada a efeito por meio dos seus agentes fiscalizadores, aos quais a lei conferiu competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome. Não confirmados os vícios que estariam contidos no auto de infração, descabe a preliminar de nulidade suscitada. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação. O termo "exercício" constante do citado dispositivo corresponde ao ano civil, não podendo ser entendido como o período de apuração do imposto. A suspensão ou a redução do recolhimento do imposto sob a forma de *estimativa* condiciona-se à prova de que os respectivos balancetes se acham transcritos no livro *Diário*; o não atendimento àquele requisito sujeita o contribuinte à multa isolada de que trata o artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996. A mudança da forma de apuração do IRPJ, do lucro real para o lucro presumido, acarreta a tributação imediata dos saldos dos valores diferidos na Parte B do LALUR, independentemente de a pessoa jurídica passar a adotar o regime de caixa. Deve ser afastada a exigência relativa à insuficiência de recolhimento do tributo, nos períodos em que foi demonstrada a improcedência da acusação fiscal.

Recurso parcialmente provido.



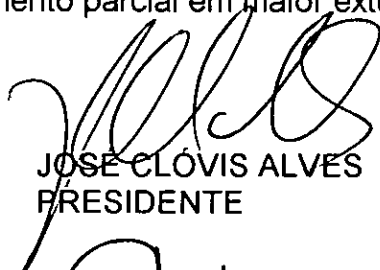
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

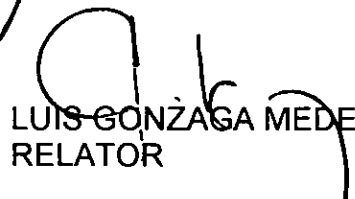
Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar as exigências relativas à falta ou insuficiência de imposto no ano calendário de 2000 e no primeiro trimestre de 2002, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, José Carlos Passuello e José Clóvis Alves que davam provimento parcial em maior extensão.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Recurso nº : 136.223

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, consubstanciada no Acórdão de fls. 1.236/1.255, do qual foi pessoalmente cientificada em 30/05/2003 (fls. 1.256), por meio do recurso protocolado em 27/06/2003 (fls. 1.258).

Contra a Contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 611/622, para a formalização da exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativa aos exercícios financeiros de 1998 a 2001, e 2003, em decorrência da constatação dos seguintes fatos:

1. falta ou insuficiência de recolhimento do tributo, nos anos-calendário de 2000 e 2002, apurado com base no lucro presumido, conforme planilhas de cálculo constantes das fls. 589 a 596;

2. valores diferidos acumulados não tributados quando da mudança da forma de tributação do lucro real, para o lucro presumido, concernentes aos primeiros trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2002, de acordo com o demonstrativo de fls. 609;

3. falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ mensal sobre a base de cálculo estimada calculado com base na receita bruta e acréscimos, relativo ao período de março de 1997 a novembro de 1999, conforme planilhas de fls. 597 a 608; em consequência, foi exigida a multa isolada, prevista no inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Inconformada com a exigência, a Autuada ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 635/679, instruída com os documentos de fls. 680 a 1.233, onde suscita, preliminarmente, a nulidade do lançamento, por vícios que estariam contidos nos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) a ele concernentes, além de argüir a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao período anterior a dezembro de 1997. Quanto ao mérito, contesta a exigência com base nos argumentos a seguir sintetizados:

I – Dos contratos de longo prazo:

1. a Fiscalização incluiu, indevidamente, dentre as matérias autuadas, o valor de R\$ 12.692.956,91, como sendo lucros diferidos de períodos anteriores, uma vez que aquela importância corresponde à parte dos contratos de longo prazo não executados no período referente à autuação, para os quais a legislação admite a tributação dos resultados à medida que forem sendo executados, podendo aquela parcela ser calculada com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado para a execução da empreitada, ou mediante laudo técnico que certifique o percentual executado da obra;

2. as referidas regras se acham previstas no artigo 407, parágrafos e incisos do RIR/99 (dispositivos transcritos), não excepcionando qualquer forma de tributação, sendo, portanto, válidas tanto para o lucro real, como para os lucros presumido e arbitrado, por não se tratar de diferimento de receita ou lucro, mas, apenas, de observância do regime de competência, descabendo, na espécie, o regramento contido no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996;

3. ainda que pudesse reconhecer as aludidas receitas na sistemática descrita, a Impugnante as tributou, em alguns casos, até antecipadamente; observe-se, ainda, a existência de duas obras (nº 400 e 413) que até a data da autuação se achavam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

paralisadas, conforme demonstrativo anexo (doc. nº 02), firmado por engenheiro, o que demonstra a impropriedade do lançamento.

II – Das receitas diferidas de exercícios anteriores:

1. a Fiscalização arrolou para tributação receitas não recebidas decorrentes de contratos com entidades governamentais, que foram objeto de diferimento na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (*LALUR*), sob o fundamento de que as mesmas se submetem à tributação no caso de a pessoa jurídica passar a ser tributada com base no lucro presumido, a teor do que dispõe o já citado artigo 54, da Lei nº 9.430;

2. entretanto, a própria Secretaria da Receita Federal (SRF) editou em 1998, a Instrução Normativa (IN) nº 104 – ato integrante da legislação tributária, segundo o artigo 100, do Código Tributário Nacional (CTN) – com o entendimento de que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido podem reconhecer as suas receitas pelo “*regime de caixa*”, tributando-as somente por ocasião de seu recebimento;

3. tal faculdade foi, posteriormente, reconhecida pela Medida Provisória (MP) nº 1.991-13 (reeditada com o nº 2.158), de acordo com o disposto em seu artigo 20, que reproduz;

4. dessa forma, vê-se que a sistemática de tributação com base no lucro presumido é determinada por normas especiais fugindo, em determinadas situações, ao regramento do artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996; o aparente conflito de normas tratando da matéria é resolvido pela aplicação do artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), devendo prevalecer, no caso dos autos, a norma mais recente, qual seja, a que autoriza o “*regime de caixa*”, ressalvando-se que nem a MP nº 1.991-13, nem a IN SRF nº 104, de 1998 revoga ou modifica o aludido dispositivo, o qual permanece válido para as hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido tenha receita diferida de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

períodos-base anteriores que não se vinculem a recebimentos, como, por exemplo, no caso de lucro inflacionário diferido, ou quando se deixar de optar pelo regime de caixa.

III – Do Parecer Normativo nº 02/96:

1. a Impugnante alega que, do total arrolado no demonstrativo de fls. 609 (R\$ 12.692.956,91), a parcela de R\$ 10.583.957,62 refere-se a obras contratadas em longo prazo, cuja tributação já havia ocorrido ao longo dos quatro trimestres do ano-calendário de 2000, conforme discrimina; o valor restante corresponde à receita diferida com órgãos públicos, tendo sido recebida (e tributada) no primeiro trimestre de 2002, a parcela de R\$ 906.131,79, remanescendo o saldo em aberto não recebido até a data da autuação; junta os documentos nº 03 e 04, para comprovar a alegação;

2. assim, por ocasião da lavratura do AI, toda a receita diferida já havia sido recebida e tributada, cabendo apenas, na pior das hipóteses, a incidência dos encargos moratórios (sem a multa, em homenagem ao artigo 138, do CTN e acórdão da CSRF), não podendo ser exigido o tributo já quitado, pois, ainda que se entenda aplicável o comando contido no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, deveria ser observada a sua postergação, por descumprimento do regime de competência na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos termos do artigo 6º, §§ 4º ao 7º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977;

3. a Impugnante reproduz excertos da Parecer Normativo (PN) COSIT nº 02, de 1996, e conclui ser ele aplicável à hipótese dos autos, fato não observado pelos Autuantes, o que configura uma desobediência aos requisitos indispensáveis à atividade fiscalizadora, a qual é vinculada à lei;

4. arremata a defesa ser totalmente inapropriado o lançamento ora guerreado, pelas seguintes razões (*verbis*): *“a uma: por que o regime de caixa conferido às empresas tributadas com base no lucro presumido não encontra nenhuma exceção; a duas:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

porque, ainda que coubesse aplicar o art. 54 da Lei nº 9.430/96, no momento da autuação todos os tributos já haviam sido pagos; e, por último, grande parte da matéria autuada refere-se a contrato de longo prazo, incabível, portanto, a autuação em tela sob a égide da legislação fulcrada."

IV – Das demais infrações sujeitas à multa isolada:

1. a aplicação da multa isolada se deu em razão de a Impugnante ter declarado o cálculo da estimativa mensal com base em balancetes de suspensão, os quais não foram transcritos no livro *Diário*, conforme exigência do parágrafo 1º, do artigo 35, da Lei nº 8.981, de 1995, e no parágrafo 5º, do artigo 12, da IN SRF nº 93, de 1997, o que os torna ineficazes para fins de suspensão ou redução do pagamento da aludida estimativa;

2. a Impugnante descreve a evolução histórica da legislação que rege a matéria, até a edição da Lei nº 9.430, de 1996, que instituiu, em seu artigo 44, § 1º, inciso IV, a penalidade imposta no procedimento fiscal, a qual estaria contrariando dispositivos do CTN (artigos 113 e 157) e do Código Civil (artigos 59, 864 e 1.066), uma vez que a obrigação acessória não subsiste quando a principal foi dispensada;

3. a defesa argumenta ainda que, contrariamente ao que alegaram os Autuantes, os balancetes de que se cuida foram tempestivamente elaborados e, embora não tenham sido transcritos no livro *Diário*, foram encadernados em livros próprios franqueados à Fiscalização, que deixou de apreciá-los, sequer mencionando aquela circunstância no AI; os referidos balancetes se acham apensados aos autos, para análise do julgador, compondo o documento nº 05;

4. assevera que a prática não infringe os ditames legais, conforme reconhecido em precedente da DRJ/Brasília, uma vez que a reprodução dos balanços/balancetes de suspensão em livro auxiliar atende ao disposto no artigo 8º, § 2º, do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (dispositivos transcritos), por ter natureza exclusivamente fiscal;

5. dessa forma, verifica-se que a Impugnante havia cumprido a exigência legal, mesmo não tendo se utilizado do *Diário* para transcrever os balancetes, os quais devem ser apreciados juntamente com os devidos ajustes efetuados no *LALUR*, elaborados em época própria e na forma da lei;

6. aduz a Autuada que somente é cabível a multa isolada quando o contribuinte não efetua as antecipações obrigatórias ou não demonstra que estava dispensado de fazê-lo, conforme jurisprudência que traz à colação;

7. por fim, acrescenta que a falta de transcrição dos balancetes no *Diário* caracteriza, no máximo, irregularidade formal, invocando, nesse sentido, os princípios da verdade material e da legalidade objetiva, arrematando que o artigo 247, § 2º, do RIR/99 permite que aquela transcrição possa ser feita simplesmente no *LALUR*, o que demonstra que a Impugnante atendeu às exigências legais, não merecendo prosperar a questionada exigência.

Em Acórdão de fls. 1.236/1.255, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF rejeitou as preliminares de nulidade do feito, por irregularidades que estariam contidas na expedição e ciência dos MPF, e de decadência do direito de a Fazenda formalizar o crédito tributário relacionado aos períodos de apuração anteriores a dezembro de 1997, e, no mérito, manteve a exigência, por considerar improcedentes as alegações da defesa. O referido julgado se acha assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

"Período de apuração: 31/01/1997 a 30/06/2002

"Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal – MPF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

"Não cabe ao contribuinte alegar que não teve ciência da prorrogação do mandado de procedimento fiscal, bem assim que não lhe foi entregue o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação quando colaborou com o andamento dos trabalhos de fiscalização, pois, tendo dúvida acerca da prorrogação, poderia ter se socorrido da via administrativa ou judicial como forma de obstar a atuação do agente fiscal desconforme com os atos emanados da Secretaria da Receita Federal.

"No mais, a Portaria nº 3.007/2001 não exige a aposição de ciência do sujeito passivo naquele demonstrativo. Preliminar de nulidade não acatada.

"Decadência

"O crédito tributário relativo a 1997 não decai antes de 31 de dezembro de 2002, pois o lançamento de ofício rege-se pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Arguição rejeitada.

"Mudança de Regime de Tributação - Receitas Diferidas

"A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR'.

"Assim, não prevalecem os argumentos de postergação do imposto por inobservância do período de competência, de apropriação das receitas pelo seu recebimento (regime de caixa) e de aplicação da regra dos contratos de longo prazo, pois a empresa não recolheu o imposto na forma legal, a adoção do regime de caixa não tem relação com a exigência dos autos e a apuração do resultado de contratos de longo prazo diz respeito a disposições especiais para cálculo do imposto com base no lucro real, respectivamente.

"Multa de Ofício Isolada

"A falta de recolhimento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, por estimativa, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, caso a empresa, optante pela tributação com base no lucro real anual, tenha deixado de transcrever no 'Livro Diário' os balancetes de suspensão/redução, de acordo com as prescrições da legislação de regência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

"Lançamento Procedente"

Por meio do recurso voluntário de fls. 1.258/1.294, a Contribuinte vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, reproduzindo os argumentos contidos na impugnação e acrescentando, apenas, pontualmente, novos questionamentos objetivando se contrapor às razões de decidir do julgado recorrido, como a seguir sintetizo:

I – Quanto às preliminares:

1. independentemente da colaboração prestada pela ora Recorrente na ação fiscal, é inegável a desobediência às normas que regulam o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) a que se sujeitam os agentes do Fisco, como retratado pela defesa;

2. à luz do que dispõe o artigo 4º, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, combinado com o artigo 23, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se poderia afirmar que *"a ciência do MPF-C não poderia ser feita antes do prazo de vencimento do MPF anterior"*, uma vez que o bom senso obriga à conclusão de que para que algo se mantenha válido é imprescindível que a prorrogação de sua validade ocorra antes de vencido;

3. já com relação à preliminar de decadência, assevera a Recorrente que, não obstante o posicionamento da instância recorrida, de que se aplica ao lançamento de ofício, o comando contido no artigo 173, e seu inciso I, do CTN, a sua tese continua prevalecendo, pois o termo *"exercício seguinte"*, constante do dispositivo, deve ser entendido como o período (mês) imediatamente posterior ao da ocorrência do fato gerador, posto que o período passível do acontecimento da hipótese de incidência da multa em discussão, é mensal;

4. assim, por força de uma interpretação teleológica da norma – editada quando era normal a apuração anual de tributos – a conclusão que se impõe é a de que as exigências relativas a fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1997, já se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

encontravam fulminadas pela decadência quando de sua formalização, quer se adote a regra do artigo 150, quer se considere a contagem do prazo prevista no artigo 173, ambos do CTN, reguladores do instituto.

II – Quanto ao mérito:

1. Dos contratos de longo prazo:

1.1. o posicionamento do relator do aresto guerreado demonstra pouca leitura da impugnação ou falta de conhecimento sobre os contratos de longo prazo, pois antes de sua execução, não há que se falar em receita diferida ou nem mesmo de receita;

1.2. afirma a Recorrente que, no que concerne ao regime de caixa, inexistente incompatibilidade com as receitas auferidas pela execução de contratos de longo prazo, em razão de ao final da obra, ou de parte desta, o seu executor emitir a correspondente fatura, podendo optar, a partir daí, pela adoção daquele regime, tendo em vista que nem a MP nº 2.158, nem a IN SRF nº 104, de 1998 fizeram restrição a essa atividade;

1.3. frisa que o caso sob estudo não trata de diferimento de receita ou lucro, pois os contratos não haviam sido executados, inexistindo progresso físico da obra, denotando o equívoco do julgador; os valores autuados correspondem, na verdade, à expectativa de receitas somente realizáveis com a ocorrência da evolução física da obra, sendo, pois, inaplicáveis as regras contidas no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996.

2. Das receitas diferidas de exercícios anteriores:

Neste item a Recorrente se limita a reproduzir os argumentos contidos na peça impugnatória.

3. Do Parecer Normativo nº 02/96:

3.1. aqui, a defesa apenas reitera a sua tese de que a regra estipulada para determinar o tratamento tributário dos contratos de longo prazo não discrimina nenhuma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

forma de tributação, podendo ser aplicada ao lucro real, ao presumido e ao arbitrado, taxando de equivocado o entendimento da DRJ;

3.2. repisa, também, o argumento de que a sistemática de tributação dos contratos de longo prazo não consiste em diferimento de receita, mas sim, em reconhecê-la à medida que o serviço for sendo executado, invocando o disposto no item 3, da IN SRF nº 21, de 1979.

4. Das demais infrações sujeitas a multas isoladas:

4.1. diz a Recorrente que o voto condutor do aresto guerreado não fez qualquer menção à vasta documentação juntada pela defesa para provar que os balancetes de suspensão foram elaborados e encadernados em livro próprio, dos quais não se deu notícia na peça acusatória, por excesso de formalismo e em afronta ao princípio da verdade material, concluindo que se deixou de apreciar a parte da impugnação relacionada à matéria;

4.2. incorpora à jurisprudência já invocada na instância inferior, julgado da lavra da 8ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em socorro de sua tese, de que a transcrição dos questionados balancetes em livro auxiliar supre a exigência legal dada como infringida no procedimento sob análise.

Às fls. 1.295 e 1.308, constam documentos relacionados ao arrolamento de bens e direitos realizado, de ofício, pela Fiscalização, o qual passou a ser controlado no Processo nº 10120.000716/2003-55, de acordo com o despacho da repartição de origem, constante das fls. 1.309, que encaminhou os autos para o julgamento do recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, a matéria litigiosa a ser apreciada por esta instância, compreende as preliminares de nulidade do feito, em razão de irregularidades que estariam contidas no MPF que o autorizou, assim como, a relacionada à decadência de direito de formalização de exigência da multa isolada para períodos anteriores a novembro de 1997, considerando que a autuação se deu em dezembro de 2002.

No mérito, a lide é centrada na inconformidade da Recorrente com a tributação dos valores que se achavam diferidos quando da mudança da forma de tributação (do lucro real para o presumido), além da própria exigência da penalidade imposta no procedimento, considerando a existência de balancetes de suspensão ou redução no recolhimento das estimativas transcritos em livro distinto do *Diário*.

Apresentados os contornos da lide, passo a apreciar os argumentos de defesa contidos no recurso.

I) DAS PRELIMINARES.

1. Da nulidade do feito em razão da ausência de regular autorização em MPF:

A Recorrente reitera a preliminar de nulidade em razão de não haver sido regularmente cientificada do MPF que autorizou a prorrogação do procedimento, contestando a fundamentação da instância inferior para afastar o argumento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

De início, entendo tratar-se o MPF, de mero controle interno da Administração Tributária, no que concerne às ações fiscais levadas a efeito no âmbito da jurisdição de cada unidade da Secretaria da Receita Federal, não retirando, nem limitando, a competência do Agente Fiscal, no seu mister de proceder a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte dos contribuintes administrados, na forma prescrita no CTN, no Decreto nº 70.235, de 1972 e na legislação correlata, reguladora do processo administrativo fiscal, sem olvidar os postulados constitucionais que informam a sua atividade, em relação ao sujeito passivo.

E, ao contrário do que quer fazer crer o argumento da defesa, não se vislumbra, no caso presente, qualquer violação das normas prescritas na legislação citada, tendo a Contribuinte sido cientificada do início do procedimento fiscal, e do período por ele coberto, de acordo com o Termo de fls. 11/12.

A propósito, essa matéria já foi objeto de apreciação neste Colegiado, o qual deliberou, à unanimidade de seus membros, por afastar idêntico argumento de defesa, ao julgar, na Sessão de 17 de abril de 2003, o Recurso de Ofício nº 132.063, relatado pelo I. Conselheiro, com assento, à época, nesta 5ª Câmara, Dr. Álvaro Barros Barbosa Lima, cujas conclusões acompanho integralmente nesta oportunidade; o referido julgado, que recebeu o nº 105-14.090, se acha assim ementado:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Art. 142, caput, e parágrafo único, do CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – RECURSO DE OFÍCIO. Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando lavrado em consonância com o art. 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Inexistindo o alegado vício formal capaz de contaminar os lançamentos de ofício, tornam-se insubsistentes os argumentos da Primeira Instância que os declarou nulos por entender como inobservância de formalidade essencial o início da ação fiscalizadora sem prévia emissão de Mandado de Procedimento Fiscal.

“AÇÃO FISCAL – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – CONTROLE ADMINISTRATIVO. A manifestação do Poder Tributante por meio dos seus agentes fiscalizadores, em lançamento de ofício, aos quais conferiu a lei competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

“(…)

“RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.”

Por essas razões, rejeito a preliminar argüida.

2. Do prazo decadencial aplicável às penalidades – multas isoladas relativas a períodos de apuração anteriores a novembro de 1997:

É também renovada no apelo, a preliminar de decadência relativa aos fatos ocorridos anteriormente a 1º de novembro de 1997, para os quais seriam aplicáveis as disposições contidas no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, reproduzindo os argumentos apresentados na instância inferior, que foram rejeitados no acórdão guerreado, sob o fundamento de que, por se tratar de lançamento de ofício, a regra a ser observada, na espécie, seria a do artigo 173, e seu inciso I, também do CTN.

Observe-se que a defesa não contestou expressamente aquela conclusão, se limitando a transcrever as alegações contidas na impugnação, e, afirmando que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

inobstante a sua tese ter sido, erroneamente, rejeitada no julgado recorrido, a decadência se configuraria também pela adoção do segundo dispositivo acima citado, conforme se verá adiante.

Como o acórdão guerreado apreciou devidamente as alegações contidas na impugnação, estando as suas conclusões consentâneas com o meu entendimento acerca da matéria, no que concerne à aplicação de penalidades, não tendo sido rebatidas pela ora Recorrente, nada obsta a que ele seja adotada, na íntegra, por seus fundamentos legais, nesta ocasião.

Com efeito, a discordância da Recorrente acerca das conclusões contidas no "*decisum*", não se acha fundamentada em quaisquer argumentos distintos dos já analisados – e refutados – naquela ocasião, pelo que deve ser desconsiderada; ora, se uma alegação da defesa é contestada no julgamento de primeiro grau, cabe ao sujeito passivo demonstrar a improcedência dos fundamentos em que se baseou a instância inferior para não acatá-la, e não, repeti-la simplesmente, denotando que não concorda com o julgamento.

Convém ressaltar que o processo administrativo fiscal é norteado pelo princípio do duplo grau de jurisdição e, nos termos do artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972, o recurso voluntário é interposto pelo contribuinte contra a decisão de primeira instância, cabendo ao recorrente, demonstrar os motivos pelos quais discorda do julgamento prolatado, para que a instância superior aprecie o litígio e conclua acerca da procedência, ou não, das razões de decidir do órgão julgador "*a quo*".

Assim, fixado o entendimento de que, no caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, passo a analisar o argumento adicional da Recorrente, de que ocorreu a alegada decadência, mesmo na hipótese do artigo 173, I.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

A sua tese se acha centrada na interpretação dada à expressão “*exercício seguinte*”, constante do dispositivo, a qual deve ser entendida como o *mês* imediatamente posterior ao da ocorrência do fato gerador, e não, o *ano* seguinte, como teria concluído equivocadamente o relator do aresto guerreado, para fundamentar o seu voto.

Segundo ela, como por ocasião da edição do CTN era comum a apuração anual de tributos, deve ser adaptado o teor da norma para os dias de hoje, em que o IRPJ tem períodos de incidência em prazos menores (mensal ou trimestral), adotando-a de acordo com o regime a que se submete o tributo ou a contribuição; no caso em tela, mensal.

Do meu ponto de vista, entendo não prosperar o sentido dado pela Recorrente ao vocábulo “*exercício*”, citado no texto legal sob estudo, pelas seguintes razões:

a) o referido vocábulo é utilizado na legislação tributária, no sentido de “*exercício financeiro*”, para designar o lapso de tempo – geralmente correspondente ao ano-calendário – em que o Estado realiza as suas receitas e executa as suas despesas, guardando relação com as normas constitucionais que regulam as Finanças Públicas e os Orçamentos, segundo dispõe o Capítulo II, do Título VI, da Carta Política de 1988 (ver artigos 165, § 9º, e 167, § 1º);

b) tanto isso é verdade que, ao limitar o poder de tributar dos entes políticos, o legislador originário vedou a cobrança de tributos no mesmo “*exercício financeiro*” em que haja sido publicada a lei que os instituiu (artigo 150, III, “*b*”), não sendo razoável se supor que esse período possa ser entendido como *mês* ou *trimestre*, ao se analisar o cumprimento deste postulado constitucional pela legislação ordinária editada com aquele fim (princípio da anterioridade da norma);

c) embora quando da edição do Código Tributário Nacional, o período de incidência do imposto de renda - pessoas física e jurídica - fosse anual (e nem ao menos se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

cogitava da instituição de contribuições sociais), existiam, à época, no ordenamento jurídico nacional, diversos tributos com períodos de apuração em prazos menores, como, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte e os impostos incidentes sobre a produção e a comercialização de mercadorias, todos submetidos às regras do artigo 173, combinadas com as do artigo 150, § 4º, ambos daquele código, não se conhecendo pressupostos doutrinários ou jurisprudenciais que dêem sustentação à tese em comento.

Em função do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e passo a apreciação do mérito da presente lide.

II – DO MÉRITO.

1. Do arrolamento, para fins de tributação dos valores que se achavam diferidos pela Autuada, quando da mudança da forma de tributação:

A instância recorrida afastou os argumentos da defesa, sintetizados no relatório, mantendo a exigência relacionada a este item da autuação, com base nos seguintes fundamentos:

a) o artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, não faz referência a qualquer exclusão aos valores a serem adicionados à base de cálculo do IRPJ, por conta de a produção da empresa decorrer de contratos de longo prazo, tratados no artigo 407, do RIR/99; tampouco, contempla exceção para quem adota o regime de caixa no recebimento de suas receitas;

b) na hipótese dos autos, não cabe se invocar a figura da postergação do imposto, por inobservância do regime de competência, posto que os valores recolhidos pela Autuada não foram suficientes nem para o pagamento dos tributos relativos à receita bruta auferida pela Contribuinte nos trimestres em que foi adotado o lucro presumido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

c) é imprópria a alegação de que, por ocasião da lavratura do AI, os tributos referentes à parte dos valores diferidos já se encontravam devidamente recolhidos e declarados, quando se constata que foram tributados apenas 15% de 8% daquelas receitas, ao invés de se oferecer à tributação, 15% das mesmas (ver fls. 614, 660 e 430 a 433);

d) sendo uma faculdade a ser exercida pelo sujeito passivo, a opção pelo lucro presumido implica no atendimento de todas as exigências daí decorrentes, inclusive a constante do artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996;

e) a regra do artigo 407, do RIR/99 é específica para o lucro real, conforme capítulo do Regulamento em que se insere o dispositivo.

No recurso, a Contribuinte censura as conclusões acima, afirmando que seus argumentos não foram bem entendidos, revelando desconhecimento do relator acerca da legislação que trata de contratos de longo prazo; diz que somente com a emissão da fatura, ao final da obra, ou de parte dessa, se dá a opção pelo regime de caixa e que o fato arrolado na autuação não trata de diferimento de receita ou lucro, em razão da falta de execução dos contratos, constituindo-se, na verdade, em expectativa de receita, somente realizável com a execução física da obra, não se lhe aplicando, por isso, a norma contida no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com a devida vênia do posicionamento da defesa, entendo que se há equívoco na interpretação das normas que regem a matéria, ele se acha nos termos em que o problema foi colocado pela ora Recorrente, senão vejamos:

a) tanto com relação aos contratos de produção em longo prazo, regido pelo artigo 407, quanto no que concerne aos contratos com entidades governamentais, de que trata o artigo 409, ambos do RIR/99, o que a legislação autoriza diferir para tributação futura – condicionado à apuração de custos já incorridos, ou do percentual executado da obra, no primeiro, e ao recebimento de receita já reconhecida contabilmente, na segunda hipótese –



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

é o resultado ou o lucro da operação, o que pressupõe registros contábeis realizados com observância do regime de competência na escrituração de receitas, custos e despesas, e a apuração da base imponível do IRPJ pela modalidade do lucro real;

b) a análise das peças acostadas aos autos demonstra que enquanto a Autuada se manteve como optante pelo lucro real, obedeceu aquele regime de escrituração, somente vindo a diferir os resultados dos contratos de execução de obras, para tributação futura, no LALUR;

c) embora o citado artigo 407 determine, em seu parágrafo 2º, que a apuração dos resultados de contratos de longo prazo, nos termos sob estudo, se desse na escrituração comercial (ao contrário da sistemática tratada no artigo 409, adotada apenas no LALUR), a Fiscalizada não procedeu dessa forma, utilizando-se do citado livro fiscal para apurar os resultados tributados de imediato, a serem diferidos e os realizados em cada período de apuração, o que denota que os contratos por ela mantidos foram firmados, tão somente, com órgãos públicos;

d) a ausência de preenchimento dos campos do formulário das respectivas declarações de rendimentos apresentadas pela Contribuinte, destinados a informar o resultado de exercícios futuros confirma que toda a sistemática por ela adotada no cálculo do lucro diferido foi realizada extra-contabilmente, reforçando a conclusão de que ela estaria submetida às normas do artigo 409, do Regulamento, ao contrário do que alegou na defesa;

e) ademais, instruiu a impugnação apresentada na instância inferior diversos documentos relacionados a serviços contratados com clientes da Autuada (fls. 899 a 975), apontando, todos eles, no sentido de confirmar aquela conclusão, pois a parte contratante é sempre entidade pública (Agência Goiana de Transportes e Obras Públicas – AGETOP e Departamento de Estradas e Rodagens – DERGO – órgão subordinado à Secretaria de Transportes do Estado de Goiás), ressalvado, apenas, o Contrato de Cessão e Outras Avenças de fls. 922/924, em que a Construtora Mendes Júnior S/A cede à ora Recorrente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

direitos e obrigações relacionados a contrato de empreitada por ela firmado com o já citado DERGO, o que também autoriza o diferimento do resultado, via LALUR, nos termos do § 1º do aludido dispositivo;

f) dessa forma, quer pela regra geral (contratos próprios com entidades governamentais), quer pela exceção (contrato de subempreitada), a opção da Contribuinte de diferir a tributação do lucro; se sujeita à observância do disposto no artigo 409 do RIR/99, com a utilização do livro fiscal (LALUR);

g) e, ainda que pudesse vir a ser alegado que a adoção de tal metodologia decorresse de mero equívoco na interpretação da norma, sem consequências tributárias, essa não prosperaria, pois, o fato de a pessoa jurídica registrar todos os custos e receitas relativas aos contratos, em contas de resultado, excluindo-se o lucro a ser diferido apenas no LALUR – ao invés de fazê-lo em rubricas contábeis específicas para determinação do resultado de exercícios futuros – afeta diretamente o patrimônio líquido da empresa no período considerado e nos seguintes, além de serem diversos os fatores determinantes do momento de tributação do lucro, como já vimos.

Assim, demonstrado que os valores que se achavam diferidos na Parte B do LALUR, ao final dos anos-calendário de 1999 e 2001 correspondiam a lucros decorrentes de contratos de prestação de serviços firmados com entidades governamentais, cujas receitas e custos compunham os resultados contábeis dos correspondentes períodos de apuração, torna-se plenamente aplicável a norma contida no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de a Contribuinte haver passado, nos anos-calendário seguintes, a apurar a base de cálculo do IRPJ por meio do lucro presumido.

E não poderia ser diferente, tendo em vista que, quando da realização daquele lucro – no caso, pelo recebimento das parcelas da correspondente receita – não faria sentido incluir, como tributável, no respectivo trimestre de apuração, o valor da receita recebida já computado em períodos anteriores (na sistemática do lucro real), para servir de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

base para a presunção do lucro a ser apurado, como, implicitamente, pleiteia a defesa, ao invocar o regime de caixa, facultado às pessoas jurídicas optantes por aquele regime de tributação, segundo a tese da Recorrente.

Portanto, desse ponto de vista, procede a acusação fiscal, relacionada ao item 2, da autuação, passando-se sem maiores delongas, à apreciação dos demais argumentos da Recorrente.

2. Dos tributos já recolhidos e da aplicação do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996:

Alega a Recorrente que toda a receita diferida já havia sido tributada por ocasião da formalização da exigência e, ainda que viesse a prevalecer o seu arrolamento nos termos da peça acusatória, caberia, no máximo a incidência de juros moratórios, aplicando-se o teor do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996, plenamente cabível à espécie dos autos.

De início, afasto a alegada aplicação do mencionado ato normativo à situação sob análise, considerando que o seu regramento somente cabe na hipótese da constatação de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas e despesas na determinação do resultado da pessoa jurídica, nos termos do artigo 6º, §§ 4º ao 7º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, figura que não se coaduna com a sistemática de tributação com base no lucro presumido.

Assim, como concluí pela procedência da motivação do lançamento incidente sobre os valores diferidos, objeto do item 2 da autuação, caso reste caracterizado o argumento da defesa, de que o tributo exigido àquele título foi objeto de pagamento ao longo dos anos-calendário de 2000 e de 2002, os valores pagos passam a se caracterizar, apenas, como *recolhimentos indevidos* passíveis de compensação com o crédito tributário formalizado, segundo as normas gerais que regem a matéria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Considerando que o argumento sob apreciação compreende recolhimentos de tributos realizados nos períodos em que a Autuada optou pela tributação com base no lucro presumido, será ele analisado juntamente com a infração constante do item 1 da autuação, relacionada à falta ou insuficiência de recolhimentos nos anos-calendário de 2000 e 2002, demonstrada nas planilhas de fls. 589 e seguintes.

Segundo a peça acusatória – e o voto condutor do aresto recorrido – os recolhimentos efetuados pela empresa naqueles períodos não foram suficientes nem para quitar os débitos relativos ao lucro presumido declarado, improcedendo a alegação de que eles incluíam parcelas do lucro diferido em períodos anteriores.

Compulsando-se os livros Razão e Registro de Serviços Prestados, utilizados pela Fiscalização como fonte dos dados contidos na planilha de fls. 589, verifica-se que a empresa emitiu, no ano de 2000, apenas sete notas fiscais relacionadas a sua atividade operacional, quais sejam:

<u>MÊS EMISSÃO</u>	<u>NF Nº</u>	<u>V A L O R</u>	<u>CONTA DEBIT. (CLIENTE/OBRA)</u>	<u>FLS. AUTOS</u>
Janeiro	565	577.648,95	112.01.00001 - Agetop	173, 178 e 267
Junho	567	279.284,77	112.01.00005 - ob. 408 - Caiapônia	176, 179 e 268
Julho	568	119.693,47	112.01.00005 - idem	176, 180 e 269
Setembro	626	815.931,39	112.01.00001 - Agetop	173, 179 e 270
Setembro	627	151.701,19	112.01.00001 - idem	173, 179 e 270
Novembro	628	396.792,23	112.01.00001 - idem	174, 179 e 271
Novembro	629	799.999,85	112.01.00003 - Dergo	175, 179 e 271

Da análise da movimentação das contas onde os valores acima foram debitados, observa-se o seguinte:

a) Conta 112.01.00001 – Agetop:

a1) saldo inicial zero: o único registro de recebimento nela creditado (R\$ 797.721,30), corresponde a faturamentos do ano-calendário de 2000;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

a2) o valor da NF nº 565 (R\$ 577.648,95), faturado em janeiro, foi liquidado em outubro, mediante o recebimento de R\$ 797.721,30, sobrando R\$ 220.072,35, para quitar faturamentos posteriores;

a3) o valor da NF nº 626 (R\$ 815.931,39), faturado em setembro, foi parcialmente recebido em outubro (R\$ 220.072,35 – vide acima), restando, em aberto, o valor de R\$ 595.859,04;

a4) os valores das NF's nº 627 e 628 (R\$ 151.701,19 e R\$ 396.792,23), emitidas em setembro e novembro, respectivamente, permaneceram em aberto, compondo o saldo balanceado.

b) Conta 112.01.00005 – Obra 408 – Caiapônia:

b1) os valores das NF's nº 567 e 568 (R\$ 279.284,77 e R\$ 119.693,47), emitidas em junho e julho, respectivamente, permaneceram em aberto, não obstante o saldo da conta haver sido *zerado* ao final do ano-calendário, pois os valores nela creditados tiveram como contrapartida, outras contas do *Realizável*;

b2) os Autuantes consideraram, indevidamente, na planilha de fls. 589, como *receita não diferida*, em julho de 2000, o valor faturado no mês (R\$ 119.693,47), não recebido no ano, conforme demonstrado.

c) Conta 112.01.00003 – Dergo:

c1) a conta apresenta saldo inicial de R\$ 8.250.851,70 e saldo final *zero*;

c2) todos os recebimentos nela registrados até setembro de 2000 foram arrolados para tributação na planilha de fls. 589, embora se refiram, exclusivamente, a valores faturados em períodos anteriores;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

c3) o valor da NF nº 629 (R\$ 799.999,85), faturado em novembro, foi liquidado em dezembro, ocasião em que se fez a retenção de tributos, de acordo com os respectivos registros;

c4) todos os demais recebimentos registrados na conta se destinaram a liquidar o saldo oriundo de períodos anteriores.

Do acima exposto, pode-se inferir que, do faturamento da Contribuinte no ano de 2000, somente foram efetivamente recebidas no próprio ano, as parcelas de R\$ 797.721,30, em outubro, e de R\$ 799.999,85, no mês de dezembro; como a Fiscalização considerou a adoção do regime de caixa, apenas esses valores passam a constituir as *Receitas Brutas Tributáveis (A-B+C)*, item *D* da planilha sob análise, em substituição aos valores lá grafados.

Conclusões:

- à exceção dos valores arrolados em julho (R\$ 119.693,47, relativo à receita diferida, não computada como tal, pelos Autuantes), agosto (R\$ 18,07, *outras receitas tributáveis*, correspondentes a *descontos obtidos*, fls. 181) e parte de setembro (R\$ 11,90, também referentes a *descontos obtidos*), todas as demais parcelas consideradas pelo Fisco, para fins de tributação com base no lucro presumido, nos três primeiros trimestres de 2000, são indevidas, por se referirem a recebimentos de receitas faturadas em períodos anteriores, cujo resultado (lucro) se achava diferido no LALUR e foi tributado, de ofício, no procedimento fiscal de que se cuida (item 2), com fundamento no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996;

- o fato acima descrito voltou a ser observado no 4º trimestre, único em que parte do faturamento diferido no ano-calendário foi realizado no próprio período, por pagamentos dos credores, na forma demonstrada acima; o cálculo retificado dos novos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

valores tributáveis pode ser assim demonstrado, a partir do "lay-out" da planilha original de fls. 589:

	<u>1º Trim.</u>	<u>2º Trim.</u>	<u>3º Trim.</u>	<u>4º Trim.</u>
Receita Bruta Contabilizada	577.648,95	279.284,77	1.087.326,05	1.196.792,08
Não Recebidas no Mês e Diferidas	577.648,95	279.284,77	1.087.326,05	1.196.792,08
Recebimentos de Diferidas Anteriores	- 0 -	- 0 -	- 0 -	1.597.721,15
Receitas Brutas Tributáveis	- 0 -	- 0 -	- 0 -	1.597.721,15
Outras Receitas Tributáveis	- 0 -	- 0 -	29,97	3.128,05

- assim o lucro presumido correto a ser considerado no ano-calendário de 2000, pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta tributável, e o conseqüente cálculo do IRPJ devido no período, passam a ser os seguintes:

	<u>1º Trim.</u>	<u>2º Trim.</u>	<u>3º Trim.</u>	<u>4º Trim.</u>
Receitas Brutas Tributáveis	- 0 -	- 0 -	- 0 -	1.597.721,15
% de presunção do lucro	8%	8%	8%	8%
Lucro Presumido	- 0 -	- 0 -	- 0 -	127.817,69
Outras Receitas Tributáveis	- 0 -	- 0 -	29,97	3.128,05
Base de Cálculo do IRPJ	- 0 -	- 0 -	29,97	130.945,74
Alíquota aplicável	15%	15%	15%	15%
IRPJ apurado (inclui adicional)	- 0 -	- 0 -	4,49	26.736,43
(-) Deduções (fls. 592)	- 0 -	- 0 -	- 0 -	9.600,00
IRPJ devido	- 0 -	- 0 -	4,49	17.136,43

- com base na análise procedida no ano-calendário de 2000, observa-se, facilmente, que os mesmos erros foram cometidos pela Fiscalização no ano-calendário de 2002, uma vez que, inequivocamente, os valores arrolados na planilha de fls. 589, como "Recebimentos de Diferidas Anteriores" (item C), se referem ao ano-calendário anterior, tendo em vista que o único diferimento (parcial) ocorrido em 2002, foi no mês de junho,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

conforme consta do citado demonstrativo; dessa forma, retificando-se os dados da planilha, temos:

	<u>1º Trim.</u>	<u>2º Trim.</u>
Receita Bruta Contabilizada	105.964,87	1.935.483,95
Não Recebidas no Mês e Diferidas	- o -	1.605.962,00
Recebimentos de Diferidas Anteriores	- o -	- o -
Receitas Brutas Tributáveis	105.964,87	329.521,95
Outras Receitas Tributáveis	105.430,82	62.241,50

Receitas Brutas Tributáveis	105.964,87	329.521,95
% de presunção do lucro	8%	8%
Lucro Presumido	8.477,19	26.361,76
Outras Receitas Tributáveis	105.430,82	62.241,50
Base de Cálculo do IRPJ	113.908,01	88.603,26
Alíquota aplicável	15%	15%
IRPJ apurado (inclui adicional)	22.477,00	16.150,81
(-) Deduções (fls. 593)	13.050,50	6.560,09
IRPJ devido	9.426,50	9.590,72

De acordo com as planilhas de fls. 594 a 596, a Fiscalização apurou créditos da Contribuinte relativos a recolhimentos por ela efetuados concernentes aos quatro trimestres de 2000, e aos dois primeiros trimestres de 2002, os quais, diante da demonstração acima, e considerando o meu posicionamento acerca da infração de que trata o item 2 da autuação (tributação do lucro diferido, por mudança da forma de apuração do IRPJ), devem ter o seguinte tratamento:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

a) o valor recolhido relativamente ao primeiro trimestre de 2000 (R\$ 43.642,53 - fls. 595), assim como, o recolhimento a maior realizado quanto ao primeiro trimestre de 2002 (R\$ 246,04, correspondentes a R\$ 9.672,54 - fls. 596 - deduzidos do débito ora apurado, R\$ 9.426,50), por se constituírem pagamentos indevidos nos próprios períodos de apuração, podem ser compensados diretamente nos valores do tributo lançado, decorrentes do item 2 da autuação, nos respectivos trimestres;

b) o valor recolhido relativamente ao segundo trimestre de 2000 (R\$ 13.114,38 - fls. 595), assim como, os recolhimentos a maior realizados quanto ao terceiro trimestre (R\$ 19.461,64, correspondentes a R\$ 19.466,13, deduzidos do débito ora apurado, R\$ 4,49), e ao quarto trimestre daquele ano (R\$ 39.522,80, correspondentes a R\$ 56.659,23 - fls. 595 - deduzidos do débito ora apurado, R\$ 17.136,43), também constituem pagamentos indevidos, os quais poderão ser compensados com o crédito tributário remanescente nesses autos, de acordo com as normas gerais de compensação vigentes;

c) o valor recolhido relativamente ao segundo trimestre de 2002 (R\$ 4.585,74 - fls. 596), foi corretamente deduzido do débito apurado quanto ao período (R\$ 9.590,72), único que se manteve inalterado na retificação ora procedida, conforme demonstrado acima.

3. Da adoção do regime de caixa no lucro presumido:

A análise já procedida neste voto demonstra a impropriedade do argumento da defesa, diante da matéria objeto da apreciação realizada, uma vez que a tributação dos valores que se achavam diferidos no período de apuração que antecede ao exercício da faculdade de apurar o imposto na modalidade do lucro presumido, prevista no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, independe da adoção do regime de caixa que passou a ser utilizado pela pessoa jurídica optante, o qual prevalecerá, apenas, para as receitas auferidas a partir do primeiro período de apuração com base naquela modalidade, conforme observado pelos autores do feito, na elaboração das planilhas que foram analisadas no item precedente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

E, no caso presente, restou comprovado que as receitas que compunham o lucro diferido pela Autuada (resultantes de contratos de prestação de serviços firmados com entidades governamentais), já haviam sido auferidas e contabilizadas, tendo em vista que a autorização legal para que fosse postergada a correspondente tributação, na espécie, ficava condicionada ao seu recebimento, nos termos do artigo 409, do RIR/99, que prevaleceria apenas na hipótese de a ora Recorrente permanecer na sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real.

Portanto, não se tratava de *expectativa de receitas*, segundo a tese da Recorrente.

Como bem ressaltou o voto condutor do aresto guerreado, a sua opção pelo lucro presumido, pressupõe o atendimento a todas às exigências da legislação que rege a matéria, inclusive a preconizada pelo artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, implicando, aquela opção, na renúncia à faculdade de permanência do diferimento dos lucros de períodos anteriores, implícito na regra legal em comento.

Por todo o exposto, o meu voto é no sentido de:

a) com relação ao primeiro item da autuação (falta ou insuficiência de recolhimento do tributo): dar provimento parcial ao recurso, para afastar as exigências relativas ao ano-calendário de 2000 e ao primeiro trimestre de 2002;

b) com relação ao segundo item da autuação (tributação dos valores diferidos acumulados): considerar procedente a autuação dos valores diferidos, admitindo, entretanto, a compensação dos recolhimentos indevidos realizados pela Contribuinte nos anos-calendário de 2000 e 2002, na forma descrita neste voto.

4. Das demais infrações sujeitas à multa isolada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

Conforme relatado, este item da autuação compreende a imposição da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, por falta de transcrição, no livro *Diário*, dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução dos recolhimentos por estimativa, no período de março de 1997 a novembro de 1999.

As alegações contrárias à exigência, esposadas na impugnação e resumidas no relatório, foram dessa forma contestadas no julgado recorrido:

a) a alegação de que os balanços ou balancetes de suspensão/redução foram elaborados e transcritos em livro à parte, não socorre a Autuada, uma vez que a legislação que autoriza a pessoa jurídica a suspender ou reduzir os recolhimentos do IRPJ por estimativa condiciona à transcrição daqueles demonstrativos no livro *Diário*, não facultando alternativas para fazê-lo no LALUR ou em livros auxiliares conforme análise dos dispositivos legais invocados;

b) o livro apresentado em cópia na impugnação, no qual foram transcritos os balancetes de que se cuida, não se acha registrado na Junta Comercial de Goiás, para ter validade como livro auxiliar, na forma da legislação citada;

c) improcedem as alegações de a exigência ora tratada não se achar prevista na legislação comercial e o fato de o LALUR ser indicado para controles fiscais, pois o contribuinte não se exime da obrigação acessória instituída pelo artigo 35, § 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981, de 1995;

d) o argumento da impugnante implica na dispensa de obrigações acessórias previstas em lei, o que é vedado ao julgador administrativo, assim como o é, a apreciação de vícios que estariam contidos na legislação instituidora da multa isolada imposta no procedimento, vícios esses, concernentes à ilegalidade e ou inconstitucionalidade de norma regularmente inserida no ordenamento jurídico pátrio;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

e) por fim, o acórdão recorrido repele a jurisprudência invocada pela defesa, por alegada falta de pertinência e relevância no presente litígio, além de contrariar, expressamente, dispositivos da IN SRF nº 93, de 1997, a qual se acha subordinado o julgador de primeiro grau.

No apelo, a Recorrente, além de reproduzir os argumentos apresentados na fase impugnatória, reclama que a instância recorrida deixou de apreciar a documentação probatória da elaboração dos balancetes transcritos em livro distinto do *Diário*, e ilustra a sua tese de improcedência do feito com a citação de acórdão deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Inicialmente, observa-se que, ao contrário do que afirmou a Contribuinte, não se constata qualquer omissão no julgado recorrido, uma vez que, rejeitado o argumento relativo à possibilidade de os balancetes de suspensão ou redução no recolhimento das estimativas ser transcrito em outro livro que não o *Diário*, resta prejudicada a apreciação da documentação que provaria o fato; ademais, a menção à circunstância de o livro apresentado não se achar registrado no órgão de comércio – não se prestando, por isso, como livro auxiliar, nos termos da legislação citada – denota que, pelo menos, na forma, aquele elemento de prova foi objeto de análise.

No mais, acompanho integralmente as conclusões do acórdão guerreado quanto à caracterização do ilícito apurado no procedimento, em razão de o comportamento da Fiscalizada infringir, flagrantemente, a legislação que lhe autorizava reduzir ou suspender os recolhimentos do imposto por estimativa no período autuado, não procedendo as suas alegações em sentido contrário.

Com efeito, a possibilidade alternativa de transcrever os balancetes de que se cuida, no LALUR, prevista no artigo 51, da Lei nº 8.383, de 1991, foi expressamente revogada ao ser editada a Lei nº 8.981, de 1995, cujo artigo 35, § 1º, “a”, disciplinando diferentemente a matéria, somente prescreveu aquela transcrição no *Diário*, não sendo lícito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

Acórdão nº : 105-14.669

ao aplicador, nem muito menos, ao intérprete da lei, dar extensão à norma, para admitir a utilização de outro livro comercial ou fiscal para aquele fim.

Por pertinente, ressalve-se que a transcrição dos balancetes que teriam sido elaborados tempestivamente pela Autuada, não se deu nem ao menos no LALUR, mas sim, em um livro inominado, sem o atendimento das formalidades legais para os livros auxiliares da escrituração comercial, conforme ressaltado pela instância recorrida.

Considero, também, impróprias as alegações da defesa relacionadas à invocação dos comandos contidos nos artigos 270 (cuja matriz legal é o artigo 8º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977), e 274, ambos do RIR/99, em razão de o primeiro se referir aos registros de ajustes ao lucro líquido do período (de natureza contábil), para a determinação do lucro real, com a utilização do LALUR ou de livros auxiliares, e o segundo, às demonstrações financeiras a serem elaboradas ao final de cada período de apuração do imposto, previstas na lei comercial, as quais poderão ser transcritas no *Diário* ou no LALUR.

Como se vê, além de os dispositivos não tratarem dos balancetes de suspensão ou redução – que têm finalidade específica, conforme análise já procedida – constituindo-se matéria estranha à lide, não houve a transcrição dos balancetes no LALUR, nem o livro utilizado preenche os requisitos para a sua adoção como *livro auxiliar*.

A defesa acusa os Autuantes de não mencionarem a existência do livro em que estariam transcritos os tais balancetes sem, no entanto, provar ter sido ele apresentado antes do encerramento da ação fiscal, demonstrando a tempestividade daquele procedimento, o que torna inócua a alegação.

Por essas razões, entendo restar comprovado o desatendimento ao requisito legal que autoriza a suspensão ou a redução do recolhimento do tributo por estimativa no período objeto da autuação, configurando a hipótese eleita pelo legislador



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008772/2002-57

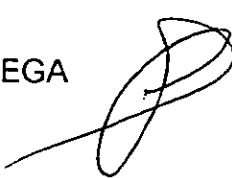
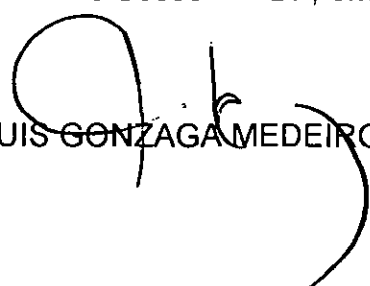
Acórdão nº : 105-14.669

para a imposição da penalidade prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, votando neste sentido.

Em função do exposto, conduzo o meu voto para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para afastar as exigências relativas à falta ou insuficiência de recolhimento do imposto no ano-calendário de 2000 e no primeiro trimestre de 2002 (item 1 da autuação), admitindo a compensação dos recolhimentos efetuados no citado período com o crédito tributário remanescente, na forma acima descrita.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA