



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10140.001317/2002-92

Recurso nº. : 133.805

Matéria : IRPJ – EXS: DE 1998 a 2001

Recorrente : AGROPASTORIL CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS SÃO JORGE LTDA.

Recorrida : DRJ – CAMPO GRANDE/MS.

Sessão de : 16 de outubro de 2003

Acórdão nº. : 101-94.401

MULTA ISOLADA - A simples falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no livro Diário, não pode justificar a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 § 1º, "IV", da Lei nº 9.430/96, quando o sujeito passivo apresenta toda a escrita contábil e fiscal demonstrando que apurou prejuízos fiscais.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de voluntário interposto por AGROPASTORIL CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS SÃO JORGE LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Impedido de votar o Conselheiro Celso Alves Feitosa.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

9

Recurso nº. : 133.805
Recorrente : AGROPASTORIL CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS SÃO JORGE LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente recurso do inconformismo de AGROPASTORIL CONSTRUTORA E EMPREENDIMENTOS SÃO JORGE LTDA. – CNPJ n. 03.330.644/0001-36, de decisão da Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Campo Grande-MS, que manteve integralmente o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento do IRPJ calculado por estimativa, relativo aos anos-calendário de 1997, 1999 e 2000, no valor total de R\$ 5.416.808,06.

Inconformada com o lançamento, impugnou o feito às fls. 640/654, juntando documentos e aduzindo em sua defesa os seguintes argumentos.

Primeiramente, esclarece que a presente exigência diz respeito não a imposto devido, mas tão só a multa isolada incidente sobre o IRPJ apurado com base na sua receita, segundo o cálculo próprio do regime de renda anual.

Sendo assim, alega que em 1997 não teve lucro nos períodos mensais, pelo menos até Outubro de 1997, com lucro declarado em retificação de declaração de rendimentos, e a partir daí, com parcelamento requerido e deferido, segundo o Refis, conforme reconheceria o próprio agente do Fisco.

Por sua vez, questiona se haveria subsunção da norma legal de exigência de multa para o caso em espécie, em que, ainda se não escriturado o balanço/balancete, mensalmente, no Livro Diário, tenha ele sido devidamente apurado, com lançamentos apresentados ao Fisco, de modo a deixar clara a existência de contabilidade correta, inclusive sustentando os devidos lançamentos tempestivos nos livros próprios (Lalur), corretamente entregues.



No seu entender, estaria o destino da norma a envolver questão de registro no Livro Diário, não importando estarem os dados reclamados apurados em outros livros apresentados de pronto ao Fisco, com total possibilidade de aferição dos valores ali apurados.

Destarte, seria um excesso a argumentação do Fisco ao considerar não atendida a exigência normativa como justificativa para exigência penal, pois os balanços/balancetes de suspensão/redução deveriam estar encadernados com o Livro Diário – ainda que existentes e encadernados em separado, em unidade própria.

Após transcrever doutrina em seu favor, conclui que não só a escrituração dos balanços/balancetes no Livro Diário, mensalmente apurados, desautorizaria a exigência da multa isolada, como, também, a circunstância da escrituração do Lalur e a existência dos mesmos – ainda que encadernados em separado.

Por outro lado, ancorando-se em jurisprudência administrativa que cita, afirma que durante o ano de 1997 vinha acumulando prejuízos fiscais e, apenas em Novembro, obteve o primeiro lucro. Com isso, em Dezembro do mesmo ano, fez uma reavaliação, oferecida espontaneamente à tributação em 25.09.2000, com apresentação de declaração retificadora e correspondente parcelamento do montante.

Quanto aos anos de 1999 e 2000, aduz que apurou resultados negativos, num montante de R\$ 347.560,08, em 31.12.1999, e R\$ 113.341,02, em 31.12.2000. Desta forma, considera que a multa isolada é ilegítima e ofensiva ao princípio da moralidade pública, a menos que se entendesse correto pagar para repetir, em vez de suspender o pagamento.

Ademais, expõe a tese de que a multa isolada só poderia ser considerada e exigida dentro do próprio exercício em trânsito (período de apuração), antes da entrega da declaração de rendimentos, constituindo-se mera infração de caráter formal (obrigação acessória) o recolhimento a menor ou não efetuado das parcelas por estimativa.



Outrossim, frisa que o artigo 15 da IN/SRF nº 51/95 e o artigo 14 da IN/SRF nº 11/96, fazem referência a lançamento de ofício durante o ano – que não se aplicaria ao caso.

Com relação ao mês de Dezembro de 1997, registra que o Fisco, reconhecendo a receita de R\$ 21.992.211,00, aplicou multa de R\$ 4.122.039,56 sem deduzir o montante parcelado, por entender que o valor parcelado não tem a mesma natureza de valor pago.

Ainda tratando do mês de Dezembro de 1997, acredita não haver porque falar em falta de balanço escriturado, conforme reconheceu o Fisco. Logo, pelo menos para este mês, os motivos determinantes da pretensão da autoridade fiscal não teriam qualquer fundamento legal: a um, porque o imposto incidente foi apurado, declarado e parcelado; a dois, porque o balanço de Dezembro, acumulado, encontra-se registrado no Livro Diário.

Por fim, alega que, por qualquer ângulo que se enfrente a questão, mesmo com relação aos cálculos (que não obedecem aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada), nada sobra ao Fisco que pudesse justificar a acusação, requerendo seja cancelada a exigência.

À vista de sua Impugnação a autoridade administrativa de primeira instância, em *decisium* constante dos autos às fls. 950/957, julgou procedente a ação fiscal, sob o argumento de que a empresa não logrou comprovar a inoccorrência das infrações à legislação de regência, nos termos a seguir relatados, em síntese:

De início, faz esclarecimentos sobre as formas de apuração do lucro real, ressaltando que, na opção anual, o Contribuinte deverá pagar mensalmente com base em valor estimado, podendo reduzir, ou mesmo suspender tais parcelas do tributo se demonstrar, através de balanços/balancetes mensais (levantados com observância das leis fiscais e comerciais e transcritos no Livro Diário), que o valor acumulado já recolhido excede o valor devido.



Assim, aponta que a Contribuinte, nos anos-calendário da autuação (1997, 1999 e 2000), optou pela apuração anual do lucro real, mas que não cumpriu o requisito fundamental previsto no art. 35 da Lei nº 8.981/95, para reduzir/suspender os pagamentos com base na estimativa, entendendo impossível a existência de regra jurídica impositiva sem efetividade.

Com isso, delimita a lide na falta de transcrição no Livro Diário, devidamente registrado na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso do Sul, dos balanços/balancetes – não discutindo existência dos demonstrativos, que considera aspecto secundário (motivo agravante ou atenuante, apenas).

Neste sentido, entende que, apurada a irregularidade fiscal, há de ser aplicada à legislação de regência (art. 44, I, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96), pois não há notícia de inconstitucionalidade da mesma e extrapola a competência daquele órgão de julgamento questionar o rigor excessivo da lei, não socorrendo a Contribuinte, ainda, o fato de ter apurado resultados negativos.

Quanto à aplicação de multa para o mês de Dezembro de 1997, entende ser cabível, em virtude do fato de que os valores recolhidos no período pela Contribuinte terem sido efetuados a menor do que o imposto devido sobre o lucro auferido no período-base (fls. 619).

Destarte, ainda que o balanço anual se confunda com o balanço de suspensão para o mês de Dezembro, a Contribuinte só poderia ter suspenso o recolhimento dos tributos sobre a base estimada no mês de Dezembro se tivesse apurado prejuízo ou se os valores anteriormente recolhidos fossem suficientes para cobrir o imposto devido no referido período, situações não verificadas *in casu*.

Em relação aos anos de 1999 e 2000, afirma que não se encontrou registro de nenhum pagamento, e desconsidera o fato de ter a Contribuinte apurado resultados negativos, pois para exigência de multa isolada independeria o resultado anual tributável – vez que decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada nos meses calendário.



Nos termos acima relatados, mantém na integralidade do lançamento consubstanciado no Auto de Infração impugnado.

Ante a decisão supra-relatada, a Contribuinte apresentou tempestivamente Recurso Voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, para que seja declarada a nulidade do lançamento de ofício, por entender não ter havido infração à lei.

Para tanto, repete a matéria posta na Impugnação, por entender ser pertinente e não ter sido compreendida pelo Órgão Julgador de primeira instância, acrescentando, tão-somente, o título "O QUESTIONAMENTO", a seguir relatado, onde faz críticas à decisão recorrida.

→ no ano de 1997, apresentou efetivamente os balanços/balancetes, com prova de entrega ao Fisco e juntada aos presentes autos, os quais, embora não transcritos no Livro Diário, propiciaram o não pagamento das parcelas de estimativa. Além disso, de 01.01.1997 a 31.10.1998, foram apurados prejuízos – com exceção do mês 11.97, devidamente parcelado.

→ insurge-se contra a afirmação do relator do *decisium a quo*, de que seria irrelevante a existência de balancetes e/ou balanços, considerando que a única divergência entre os requisitos elencados pelo julgador e aqueles cumpridos pela Contribuinte, estaria na ausência de escrituração dos referidos balancetes no Livro Diário, não podendo assim, ser aceita como pressuposto para o lançamento, por caracterizar interpretação restritiva e gramatical. Ainda neste ponto, frisa que a reclamação da multa para os períodos de 1999 e 2000, diz respeito à falta de pagamento, embora tenha sido os balancetes escriturados.

→ em relação ao ano de 1997, não consta a falta de pagamento, o que demonstraria a contradição do Fisco. Além disso, reclama que não houve qualquer manifestação a respeito do balanço em Dezembro de 1997, quando a Contribuinte obteve lucro e o declarou espontaneamente – que envolveria o disposto no art. 138 do CTN e nas normas sobre parcelamento no REFIS.



Por fim, junta jurisprudência em seu favor e requer a declaração de nulidade do lançamento de ofício.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and strokes, positioned below the text "É o relatório."

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo, e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata o presente recurso do inconformismo da Recorrente, de decisão de primeira instância que manteve, integralmente, o lançamento da multa isolada consubstanciado no auto de infração de fls. 622/628.

Como bem esposado pela Turma Julgadora de primeiro grau, a discussão limita-se à análise das formalidades a serem cumpridas pela Recorrente para redução/suspensão do pagamento das parcelas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devida por estimativa, tendo em vista a sua opção para a apuração do lucro real anual.

Entende a Recorrente que a apresentação de balanços/balancetes demonstrando os prejuízos fiscais apurados, bastaria para obter a suspensão dos pagamentos; enquanto que, em tese contrária, a autoridade fiscalizadora alega que, interpretando o art. 35 da Lei nº 8.981/95, seria necessário, cumulativamente, fazer a escrituração dos balanços e/ou balancetes de suspensão nos Livros Diários.

Para melhor visualizar a questão posta, cabe transcrever a norma citada, *in verbis*:

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.

Segue-se daí que a Recorrente descumpriu tão somente a obrigação acessória de transcrever no Livro Diário os balanços/balancetes por ela elaborados, restando assim, decidir sobre o cabimento ou não da aplicação da multa isolada para o presente caso.

Importante frisar que a ação fiscal ora vergastada deu-se no ano de 2002, após a apresentação das declarações anual para os períodos em análise. Além disso, a Recorrente apresentou a fiscalização toda à escrita fiscal e contábil, na forma mais completa e desejável.

Pois bem, conforme se verifica dos autos, no ano-calendário de 1997 a Recorrente apurou prejuízos fiscal no período de janeiro a outubro, conforme se verifica do Livro de Apuração do Lucro Real às fls. 665/675, e balancetes mensais de fls. 679/848, só vindo apurar lucro no mês de novembro em razão da realização da reavaliação da conta Marcas e Patentes tendo em vista a sua alienação.

Neste mesmo ano-calendário, ou seja, de janeiro a novembro de 1997, recolheu por estimativa a título de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro,



a importância de R\$ 509.880,44, conforme se verifica às fls. 75/87, importância esta bem inferior do que teria que ser recolhida mensalmente (estimativa) com base na sua receita bruta.

Ainda, por não ter adicionando no lucro real o valor da reavaliação da conta Marcas e Patentes quando da apresentação da declaração de rendimentos, retificou-a na data de 25/09/2000, apurando no mês de novembro e dezembro a título de IRPJ, a importância de R\$ 226.475,45 e R\$ 5.634.862,92, respectivamente.

Em seguida, ou seja, na data de 27/11/2000, após dedução dos valores pagos por estimativa, ofereceu o saldo do IRPJ ao REFIS, conforme se depreende do documento de fl. 049 dos autos.

Sendo assim, e com a devida *vênia* à bem elaborada decisão recorrida, entendo que não há como manter a presente penalidade para este período, porquanto, não se pode levar ao extremo a falta cometida pela Recorrente e exigir tão elevada penalidade, pela simples inobservância de uma obrigação acessória, ou seja, transcrever no Livro Diário os balancetes elaborados, demonstrando que efetivamente apurou prejuízo fiscal no período de janeiro a outubro de 1997.

De fato, compulsando os autos, mais especificamente às fls. 665/675 (Lalur) e 679/848 (balancetes), verifica-se que no período compreendido entre o mês de janeiro a outubro de 1997, a Recorrente apurou prejuízos fiscais, ficando, portanto, dispensada do recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica para este período, tendo em vista que não ocorreu o suporte fático que faz nascer à obrigação tributária, que tem como hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, representado pela existência de acréscimo patrimonial, o que, evidentemente, não ocorreu no período acima, porquanto, apurou prejuízos, e por conseguinte, inexistente base de cálculo para se exigir a exação ora guerreada.

Da mesma forma, também não há como subsistir a presente penalidade aplicada para os meses de novembro e dezembro de 1997, mesmo tendo sido apurado lucro fiscal e imposto de renda a pagar, de vez que a Recorrente não se



encontrava em mora com o referido tributo, tendo em vista que procedeu a inclusão do IRPJ apurado na Declaração Retificadora no REFIS, antes de qualquer procedimento de ofício, não havendo, portanto, o que se falar em falta de pagamento do referido tributo, porque já declarado espontaneamente e parcelado pelo Fisco.

Desta forma, suprimida a antijuridicidade da conduta da contribuinte pelo pagamento antes do início do procedimento de fiscalização ou do parcelamento denunciado espontaneamente no REFIS conforme o caso, fica abolido, por via de consequência, a sanção pela violação subjacente do direito de crédito da Fazenda Pública.

Ainda, em benefício da Recorrente para a exoneração da penalidade, vem em seu socorro o disposto no art. 47 da Lei n. 9.430/96, que dispõe que o contribuinte tem até 20 dias da data do recebimento do termo de início de fiscalização, para pagar o tributo declarado, apenas com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Pois bem, como exigir a penalidade prevista no inciso IV, § 1º., art. 44, da Lei n. 9.430, quando o art. 47 do mesmo diploma legal autoriza o pagamento do tributo declarado com base em procedimento espontâneo, ou seja, acrescido apenas da multa e dos juros moratórios.

No caso concreto, a Recorrente já havia declarado o tributo e prorrogado o seu pagamento, materializado através do termo de parcelamento do REFIS, e portanto, adquirido o direito do benefício previsto no art. 47 da Lei n. 9.430/96, ou seja, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo, independentemente tenha pago integralmente o tributo ou não, de vez que as partes devedora e credora acordaram formalmente em parcelar o débito denunciado, constituindo-se num típico exemplo de moratória individual, que se insere nos casos de suspensão do crédito tributário previsto no art. 151 do CTN.

Ora, a se manter a penalidade posta nos presentes autos, seria dar tratamento diferenciado para contribuintes que se encontram em situações equivalentes ou até menos gravosa, ou melhor, seria dar tratamento mais gravoso para



aquele contribuinte que, embora a destempo, já havia cumprido com suas obrigações tributárias perante o Fisco por ocasião do início da fiscalização, em detrimento daquele contribuinte que declara o tributo, mas permanece inadimplente até o início da ação fiscalizadora.

Para este, há a possibilidade de pagar até o 20º. dia subsequente ao termo de início de fiscalização os tributos e contribuições já declarados, apenas com a multa de mora, enquanto que para aquele contribuinte que declarou e pagou e/ou parcelou o tributo, exige-se a famigerada multa isolada, inadmissível, por violar o princípio supremo da igualdade e da justiça previsto no preâmbulo e no art. 5º. da vigente Constituição, como também no inciso II, artigo 150, que veda a que qualquer dos entes públicos, possa *"instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente..."*.

Da mesma forma, não há também como subsistir a exigência da multa isolada aplicada a Recorrente pelo fato de não ter sido recolhido por estimativa o tributo relativo aos anos-calendário de 1999 e 2000,

Isto porque, a Recorrente carrou para os autos cópias dos balancetes e do Livro Lalur, comprovando que neste período apurou, mensalmente, prejuízos fiscais, deixando apenas de transcreve-los no Livro Diário, o que foi atestado, inclusive, pela própria autoridade autuante, não se justificando, portanto, a aplicação da multa isolada pela falta do recolhimento de tributo incidente sobre a renda, quando presente prejuízos.

Neste diapasão, esta E. Câmara vem afastando tal penalidade quando apresentado pelo contribuinte, balanços e/ou balancetes demonstrando que auferiu prejuízos no período em que deixou de recolher o tributo por estimativa, mesmo quando não transcrito no Livro Diário, conforme se verifica do Acórdão n. 101-93.589, de 22/08/01, *verbis*:

"LUCRO REAL – ESTIMATIVA REDUÇÃO SUSPENSÃO – A apresentação de toda escrita fiscal e contábil, nestas incluídas os livros diários, razão, Lalur, ainda que sem a devida escrituração de balanços



ou balancetes, na forma mais completa e desejável, não pode justificar a aplicação da multa exclusiva quando presente ainda prejuízos"

A verdade é que a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário, não justifica a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, § 1º., inciso IV, da Lei n. 9.430/96, principalmente quando a contribuinte apresenta sua escrita contábil e fiscal demonstrando que apurou prejuízos fiscais na maior parte do período fiscalizado, e ainda, ofereceu ao REFIS o saldo do tributo devido nos meses de novembro e dezembro de 1997.

Portanto, pelas razões e fatos acima expostos, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 16 de outubro de 2003


VALMIR SANDRI