



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10380.003042/2003-80
Recurso nº 158.983 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.263 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente Cumbuco Empreendimentos Turísticos S.A.
Recorrida 3ª Turma/DRJ-Fortaleza/CE

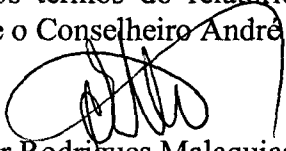
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

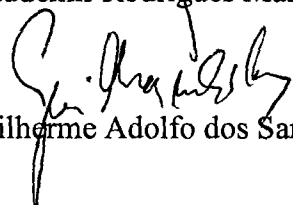
Exercício: 1998, 1999

Ementa: **LUCRO INFLACIONÁRIO** – não deve ser recebido como declaração retificadora formulário apresentado após o lançamento, especialmente, se o contribuinte não fizer prova das modificações introduzidas em relação à declaração original. Todavia, o lançamento deve ser afastado se as alegações da defesa – inexistência de lucro inflacionário acumulado – forem suficientes para infirmar a autuação e puderem ser confirmadas pelos demais elementos probatórios, no caso, a própria declaração original e as demonstrações financeiras do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro André Almeida Blanco (Suplente Convocado).


Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, André Almeida Blanco (Suplente Convocado), Flávio Vilela Campos (Suplente Convocado), Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente). Ausente Justificadamente o Conselheiro Marcelo Cuba Netto

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

O processo teve origem com o auto de infração de fls. 01 a 07, em que a autoridade fiscal promoveu o lançamento de imposto de renda pessoa jurídica, acrescido de multa de ofício e juros, em razão de adições não computadas na apuração do lucro real (realização mínima do lucro inflacionário acumulado) para os anos calendário de 1997 e 1998. A impugnação foi apresentada às fls. 64 a 71.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, fls. 02/06, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado no valor total de R\$ 1.108.503,64, inclusive encargos legais.

A infração apurada pela fiscalização e relatada na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 03, foi, em síntese, a seguinte:

Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real. Lucro Inflacionário Realizado. Realização Mínima:

O contribuinte deixou de adicionar ao lucro líquido dos anos-calendário 1997 e 1998, para apuração do lucro real, o percentual mínimo obrigatório de 10% (dez por cento) do lucro inflacionário acumulado em 31.12.95, de acordo com a legislação em vigor, apurado com base nos documentos em anexo, e que abaixo demonstramos:

<i>Discriminação</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
<i>A - Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar em 31.12.95</i>	<i>R\$ 9.418.147,55</i>	<i>R\$ 9.418.147,55</i>
<i>B - Lucro Inflacionário Realizado</i>	<i>R\$ 0,00</i>	<i>R\$ 0,00</i>
<i>C - Lucro Inflacionário a Realizar (10% x A)</i>	<i>R\$ 941.814,75</i>	<i>R\$ 941.814,75</i>

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa (%)</i>	<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/1997</i>	<i>R\$ 941.814,75</i>	<i>75</i>	<i>31/12/1998</i>	<i>R\$ 941.814,75</i>	<i>75</i>

Enquadramento Legal: Artigos 195, inciso I, e 418, 883 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94; Art. 8º da Lei nº 9.065/95; Arts. 6º e 7º, da Lei nº 9.249/95.

Inconformado com a autuação acima descrita, da qual tomou ciência em 07/04/2003 (Aviso de Recepção às fls. 09), o contribuinte, através de seu procurador (instrumento às fls. 116), em 29/04/2003, apresenta impugnação (fls. 64/71), alegando o seguinte:

"(...) I - DA EXPOSIÇÃO DOS FATOS

A IMPUGNANTE, em face do encerramento de procedimentos de revisão interna da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica - DIRPJ - exercício 1998 - ano-calendário 1997 e da Declaração de Informações

Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - exercício 1999 - ano-calendário - 1998; teve contra si lavrado o auto de infração consignado no ofício Nº 097/03 - DRF/FOR/Sefis emitido em 24 de março de 2003, o qual segue em anexo, doc. 02.

Consoante os termos consubstanciados no auto de infração, na parte concernente à descrição dos fatos e enquadramento legal, segundo o representante da autoridade tributária, a IMPUGNANTE teria deixado de oferecer à tributação as parcelas realizadas do lucro inflacionário, correspondentes aos anos-calendário de 1997 e 1998. Cada uma das parcelas corresponde à realização mínima de 10% (dez por cento) incidente sobre o lucro inflacionário acumulado remanescente de 31 de dezembro de 1995, procedimento este em conformidade com o disposto no artigo 449 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor.

O saldo do lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1995 foi obtido pelo agente fiscalizador, com base em Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica encaminhada pela IMPUGNANTE à Secretaria da Receita Federal. Foi utilizada a Declaração de Rendimentos correspondente ao período base findo em 31 de dezembro de 1991 e, nesta declaração, identificado o valor de Cr\$ 6.785.666.440,00 (seis bilhões, setecentos e oitenta e cinco milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e quarenta cruzeiros); esse valor foi atualizado pelos índices determinados pela legislação fiscal para cálculo da correção monetária de balanço até 31 de dezembro de 1995. O total do lucro inflacionário acumulado em 31 de dezembro de 1995, já corrigido até esta data, utilizado para determinação da parcela realizada e que supostamente deveria ter sido adicionada para fins de determinação do lucro real - base de cálculo do imposto de renda - foi de R\$ 9.418.147,55 (nove milhões, quatrocentos e dezoito mil, cento e quarenta e sete reais e cinquenta e cinco centavos). As parcelas realizadas do lucro inflacionário mencionado e correspondentes, segundo o agente fiscalizador, aos anos de 1997 e 1998, totalizam, cada uma delas R\$ 941.814,75 (novecentos e quarenta e um mil, oitocentos e quatorze reais e setenta e cinco centavos), o que resultou na exigência, via lançamento de ofício, de imposto de renda e adicional federal no montante de R\$ 422.907,37 (quatrocentos e vinte e dois mil, novecentos e sete reais e trinta e sete centavos).

Tal penalidade não pode prosperar é o que se passa a provar.

II - DAS RAZÕES DA IMPUGNAÇÃO

A Declaração de Rendimentos utilizada pelo respeitável representante do Fisco Federal, para obtenção do valor do lucro inflacionário acumulado concernente ao exercício social findo em 31 de dezembro de 1991, sofreu modificações em face de inconsistências detectadas e regularizadas de forma tempestiva pela IMPUGNANTE. A Declaração de

Rendimentos utilizada para lavratura do auto de infração, ora contestado, de fato apresentou lucro inflacionário acumulado no valor de Cr\$ 6.785.666.440,00 (seis bilhões, setecentos e oitenta e cinco milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e quarenta cruzeiros), referida declaração encontra-se em anexo, doc. 03. Contudo, consoante já consignado adrede, esta declaração foi alvo de modificações, sendo retificada tempestivamente em 07 de junho de 1993. A Declaração Retificadora foi normalmente protocolada junto à Delegacia da Receita Federal e, nesta declaração, a qual segue em anexo doc. 04, não foi apresentado qualquer saldo de lucro inflacionário acumulado correspondente ao exercício social findo em 31 de dezembro de 1991. A retificação da declaração foi realizada nos termos consignados no artigo 832 e seu parágrafo único, constantes do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, o qual preconiza, in verbis:

"Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto". (grifo nosso)

A IMPUGNANTE promoveu alterações em sua Declaração de Rendimentos referente ao período base findo em 31 de dezembro de 1991, por encontrar-se nessa ocasião, em fase pré-operacional, o que impediria apuração de receitas quaisquer que fossem, ou seja, a sociedade encontrava-se em fase de implantação e, nessa situação apenas acumulava em seu Ativo Diferido despesas incorridas e que, apenas no futuro, poderiam contribuir, no caso de êxito do empreendimento, para a geração de receitas.

Ora, estando a IMPUGNANTE em fase que antecede o início de suas operações, não poderia considerar-se factível a geração nesse mesmo período de lucro. A própria Secretaria da Receita Federal, dispõe acerca do tratamento dispensado sobre eventuais saldos credores de correção monetária no período anterior ao início das atividades pelo contribuinte, ou seja, o Fisco Federal disciplinou o tratamento contábil a ser dispensado nos casos em que, a sociedade encontrando-se em fase pré-operacional, viesse a apurar eventual saldo credor de correção monetária. Tal tratamento foi contemplado pela Instrução Normativa nº 54 de 05 de abril de 1988. Consoante as lições de IUDÍCIBUS' et. al, temos que:

"A Instrução Normativa SRF nº 54, de 5-4-88, estabelece a tratamento que deverá ser dispensado ao saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, abordando o problema em duas situações, ou seja, para as empresas em fase pré-operacional

242

d

e para as que já estão operando, mas em fase de expansão". (FIPECAFI. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke - Ver e atual. - Ed. Atlas: São Paulo. 2000. P.205).

Com enfoque para empresas em fase pré-operacional, continua o mesmo autor:

"Para tais empresas aplica-se a Instrução Normativa SRF 54/88, a qual estabeleceu, basicamente, que:

- Deverá ser apurado saldo líquido contemplando as despesas e receitas financeiras e as variações monetárias ativas e passivas;
- Esse saldo líquido, se devedor, será acrescido ao Ativo Diferido. Se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração; (grifo nosso)
- Caso o saldo líquido credor apurado seja superior ao total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período de apuração, define a instrução (referências à IN 54/88) que a excesso deve compor o lucro líquido do exercício, podendo ser diferido para fins de tributação".

Com relação a posição contábil, ressaltam os mesmos autores citados:

"O procedimento de se apurar um saldo líquido contemplando, as receitas e as despesas financeiras e as variações monetárias e atribuir o valor ao Diferido é perfeitamente lógico e adequado do ponto de vista contábil, como já podemos analisar, pois as variações monetárias representam um custo a ser futuramente recuperado por meio das operações. O saldo líquido, quando devedor, representa um custo a ser mantido no Diferido e, quando credor, um ganho, mas que também está diretamente relacionado à fase pré-operacional".

O procedimento defendido e aceito do ponto de vista fiscal, nos moldes preceituados pela Instrução Normativa 54 de 1988 foi o adotado para o registro do saldo credor de correção monetária do balanço. Portanto, a IMPUGNANTE, no exercício findo em 31 de dezembro de 1991, por encontrar-se em fase pré-operacional contabilizou eventuais saldos credores de correção monetária apurados até esta data com as despesas pré-operacionais incorridas no mesmo período de apuração. Esse é o tratamento correto, tanto do ponto de vista fiscal-tributário, como também sob a ótica dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Após as referidas compensações de saldos credores de correção monetária em contrapartida às despesas alocadas no Ativo Diferido, remanesceram neste grupo saldos para amortização futura. Depreende-se do exposto, que a IMPUGNANTE apresentou no período em foco, um total de despesas pré-operacionais, em montante superior ao saldo de lucro inflacionário apresentado pelo agente fiscalizador em seus levantamentos.

S

Por conseguinte, encontrando-se a ora IMPUGNANTE, em período que antecede o início de suas operações e, sendo o montante de suas despesas pré-operacionais superior ao saldo credor de correção monetária, ajustado pelos efeitos das variações monetárias ativas e passivas, cuja denominação, consoante as regras fiscais, é atribuída como Lucro Inflacionário; incabível é a incidência tributária exsurgida mediante a lavratura do auto de infração consignado do Ofício 093/03 - DRF/FOR/Sefis de 24 de março de 2003.

Outro não poderia ser o entendimento, a sociedade não apurou resultado, nem lucro, nem prejuízo, pois sequer havia iniciado, naquela ocasião, suas operações, como então impor-lhe a incidência tributária? A Instrução Normativa 54 de 1988 apresentou eficácia até o exercício findo em 31 de dezembro de 1995, momento em que foi extinta a correção monetária de balanço e com ela a figura fiscal do lucro inflacionário. Logo, se apurado saldo credor no período de eficácia dessa instrução e existindo saldo de despesas pré-operacionais, outro tratamento não há, senão o de contrapor o saldo credor inflacionário, composto pelos efeitos das receitas e despesas financeiras, variações monetárias ativas e passivas e a correção monetária de balanço, contra o saldo das despesas pré-operacionais existentes no mesmo período. Somente nos casos em que o montante das despesas pré-operacionais não seja superior ao saldo credor dos efeitos inflacionários mencionados é que se poderia cogitar de lucro inflacionário diferido, o que reitera-se, não aconteceu no caso da IMPUGNANTE.

Por outro lado argüi-se no caso em tela o instituto da decadência. Ora, a Declaração de Rendimentos correspondente ao período base findo em 31 de dezembro de 1991 foi tempestivamente retificada e protocolada junto Secretaria da Receita Federal em 07 de junho de 1993. Na referida declaração já haviam sido integralmente compensados os saldos credores decorrentes de lucros inflacionários de períodos anteriores. Portanto, o lançamento do crédito tributário, em face da compensação informada pela IMPUGNANTE em sua Declaração Retificadora correspondente ao período base findo em 31 de dezembro de 1991, porém protocolada em 07 de junho de 1993; jamais poderia ter sido alvo de lançamento somente em 24 de março de 2003. Presente se encontra, destarte o instituto da decadência, sendo, por conseguinte, nulo de pleno direito o auto de infração constante do ofício Nº 097/03-DRF/FOR/Sefis. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inciso I). No caso em tela, o lançamento poderia ter sido efetivado em 1994 e a decadência estaria consumada desde 01 de janeiro de 2000.

Em síntese, três são argumentos que sustentam a improcedência do auto de infração em foco. O primeiro deles, o de que o agente fiscalizador utilizou Declaração de

Rendimentos que havia sido alvo de retificação por parte da IMPUGNANTE, inexistindo na Declaração Retificadora referente ao período findo em 31 de dezembro de 1991 qualquer saldo de lucro inflacionário diferido. Em segundo lugar, porém de mesma relevância, a sociedade encontrava-se em fase pré-operacional nesta ocasião e, por não ter iniciado suas operações, seguiu os moldes preceituados na Instrução Normativa 54 de 05 de abril de 1988, para compensar eventuais efeitos inflacionários constatados na fase pré-operacional com as despesas pré-operacionais incorridas no mesmo período base. Após essa compensação, mediante registro contábil dos efeitos inflacionários contra as despesas alocadas no Ativo Diferido, não foi constatado qualquer saldo credor, mas sim, remanesceram ainda saldos de despesas diferidas, os quais seriam alvo de amortização na medida do início das operações sociais, momento em que tais despesas diferidas teriam iniciada sua amortização contra os resultados gerados. Por fim, ressalte-se o instituto da decadência, vez que o lançamento de ofício, através do auto de infração atacado, refere-se a fatos ocorridos e homologados pela Secretaria da Receita Federal, mediante o protocolo de declaração retificadora ocorrido em 07 de junho de 1993.

III - DO PEDIDO

Pelo exposto, requer a IMPUGNANTE seja declarada a total improcedência do auto de infração lavrado pelo fiscal autuante, uma vez que, conforme restou exaustivamente demonstrado e provado, o agente fiscalizador utilizou em seus levantamentos declaração de rendimentos, a qual foi alvo de retificação e, por conseguinte, apresentou inconsistências, mormente no saldo de lucro inflacionário acumulado, que inexistia na Declaração Retificadora. Além do exposto, a IMPUGNANTE reitera ter compensado os efeitos de eventual saldo credor inflacionário com as despesas pré-operacionais contabilizadas no grupo do Ativo Diferido, além dos aspectos concernentes à decadência já aludida na presente impugnação.

Outrossim, com fundamento no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal, requer a IMPUGNANTE que seja ressalvado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela autoridade fiscal, ou de qualquer outro fato superveniente que venham a ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar sobre eles, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal do contraditório e da ampla defesa."

Esta Delegacia de Julgamento, através da Resolução nº 252, de 03/12/2004 (fls. 96/100), considerando a faculdade prevista nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, encaminhou os autos à DRF/Fortaleza (CE) para que, através de diligência junto aos assentamento fiscais do autuado, fossem tomadas as seguintes providências:

a) Verificar a autenticidade da DIRPJ/92 Retificadora apresentada pelo sujeito passivo às fls. 89/94, se possível, cotejando-a com os livros contábeis e fiscais da empresa;

b) Solicitar instrumento de procuração concedendo poderes ao Sr. Clóvis Ricardo da S. Mapurunga em representar a empresa junto à SRF;

c) Verificar por outros meios, caso sejam infrutíferas as providências concernentes ao item 1, se a empresa estava em fase pré-operacional durante o ano-calendário de 1991 e, portanto, estando dispensada de apurar lucro inflacionário neste período;

d) Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

A DRF/Fortaleza (CE), através de servidor competente, apresentou a Informação Fiscal às fls. 127, acompanhado da documentação de fls. 104/126, informando, em síntese, o seguinte:

"(...) Em atendimento ao pedido de diligência de fls. 100, informamos que não foi possível confirmar a autenticidade da declaração de fls. 89/94, uma vez que, por decurso de prazo, já foram expurgadas todas declarações relativas ao ano-calendário 1991 que se encontravam arquivadas neste Fisco, segundo informação do DRF/FOR/Setec. Verificamos, entretanto, que os valores informados na referida declaração conferem com os constantes do Sistema IRPJ, conforme consultas de fls. 104 a 113.

Em resposta ao MPF e ao Termo de Intimação de fls. 103 e 114, o contribuinte nos apresentou, além da procuração que dá poderes ao Sr. Clóvis Ricardo da S. Mapurunga para representá-lo junto à Receita Federal, de fls. 116, os Livros Diário e Razão contendo a escrituração do ano 1991, cujas cópias juntamos às fls. 117 a 126.

Nos citados livros, constatamos não haver lançamento de receitas próprias da atividade do contribuinte e observamos a classificação das despesas de implantação no ativo diferido.

Em virtude da empresa não ter auferido receitas da atividade foi observada a inexistência da Demonstração de Resultado do Exercício, caracterizando-se, desta forma, que a mesma nessa época encontrava-se em fase pré-operacional.

Pelo exposto, propomos a devolução dos autos ao DRJ/FOR/CE para conhecimento e demais providências."

Da análise dos autos concluiu-se pela necessidade de nova diligência visando complementar as informações e documentação objeto do procedimento fiscal anterior, tendo em vista que (Resolução DRJ/FOR nº 387, de 08/06/2005 – fls. 130/131):

- a) os extratos do Sistema IRPJ às fls. 104/113, divergem parcialmente da DIRPJ/92 (fls. 89/94);
- b) a documentação acostada às fls. 117/122, na realidade, se referem ao ano-calendário de 1992;
- c) as folhas relativas ao livro Razão, ex. 1992, são insuficientes para formar convicção sobre as conclusões exaradas na Informação Fiscal.

Neste sentido, através da Resolução nº 387, de 08/06/2005 (fls. 130/131), retornou-se os autos à Unidade de Origem a fim de que a autoridade lançadora nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 designasse servidor(es) para as seguintes providências:

- 1) Verificar a autenticidade da DIRPJ/92 Retificadora apresentada pelo sujeito passivo às fls. 89/94, se possível, cotejando-a com os livros contábeis e fiscais da empresa;
- 2) Cotejar por outros meios, caso sejam infrutíferas as providências concernentes ao item 1, se a empresa estava, efetivamente, em fase pré-operacional durante o ano-calendário de 1991 e, portanto, estando dispensada de apurar lucro inflacionário neste período;
- 3) Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

A DRF/Fortaleza (CE), através de servidor competente, apresentou a Informação Fiscal às fls. 151, acompanhado da documentação de fls. 134/150, informando, em síntese, o seguinte:

"(...) Atendendo o pedido de diligência de fls. 131 e em aditamento à nossa Informação de fls. 127, temos a informar que a declaração de fls. 89 a 94, relativa ao ano-calendário 1991, com carimbo de recepção datado de 07.06.93, não consta como processada pelo Sistema IRPJ, onde se encontra apenas a declaração de fls. 104 a 113, com data de entrega em 01.07.92, conforme consulta de fls. 147 a 149.

Cumprindo o MPF - Diligência nº 2.005-00546-6, de fls. 134, intimamos a diligenciada a apresentar os livros relativos ao ano de 1991 mencionados no Termo de Intimação de fls. 135, tendo a mesma entregue o Diário e o Razão e informado não ter os livros fiscais.

Dos livros apresentados, que formam um só volume preenchendo as formalidades legais, extraímos fotocópias do balanço patrimonial de fls. 138 a 140, do demonstrativo de resultado de exercício de fls. 141 a 143, das contas de receitas de fls. 144 a 145, bem como dos termos de abertura e de encerramento de fls. 137 e 146.

Observamos que, em tais livros não há lançamento de receitas operacionais, o que nos leva a crer que a empresa realmente se encontrava em fase pré-operacional.

Por outro lado, com base no balanço patrimonial e nas declarações acima, elaboramos o demonstrativo de fls. 150, onde, comparando os valores relativos ao ano de 1991 declarados com os contabilizados, constatamos que somente a declaração de fls. 104 a 113 está respaldada pela escrituração do contribuinte, haja vista que os informados no Anexo A da declaração de fls. 89 a 94 não correspondem em parte aos registrados na contabilidade do contribuinte.

Pelo exposto, propomos a devolução dos autos ao DRJ/FOR/CE para conhecimento e demais providências."

Da análise dos autos concluiu-se pela necessidade de nova diligência visando complementar as informações e documentação objeto do procedimento fiscal anterior, tendo em vista a apresentação da DIRPJ/92 retificadora acostada às fls. 89/94, bem como a informação contida no extrato IRPJ/CONS de fls. 153, onde consta a recepção de declaração relativa ao ano-calendário de 1991, na mesma data aposta no recibo apenso às fls. 89 (07/06/1993), apesar do período base ali indicado mencionar o intervalo de 01/01/90 a 31/12/90.

Neste sentido, esta Delegacia de Julgamento, através da Resolução DRJ/FOR nº 416/2005, de 04/08/2005 (fls. 154/155), encaminhou os autos à Unidade de Origem, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências antes do exame da lide:

- 1) Verificar a autenticidade do recibo de entrega da DIRPJ/92 Retificadora apresentada pelo sujeito passivo às fls. 89 e respectiva declaração, se possível, cotejando-a com a declaração processada sob o nº 0015604 (extrato às fls. 153);
- 2) À luz da legislação tributária (IN SRF nº 166/1999 e demais pertinentes ao caso), indicar qual o procedimento a ser conferido a esta declaração, haja vista os reflexos dela advindos em exercícios fiscais posteriores;
- 3) Ao final, elaborar relatório sucinto sobre o solicitado, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.

A DRF/Fortaleza (CE), através de servidor competente, apresentou a Informação Fiscal às fls. 173, informando, em síntese, o seguinte:

"Em atendimento ao despacho de fls. 155, informamos que a DIRPJ/92 Retificadora, cópia apresentada pelo contribuinte às fls. 89 a 94, não se encontra dentre aquelas arquivadas neste Setec/DRF/FOR.

Em relação ao recibo de entrega da referida declaração não temos meios de atestar sua veracidade, principalmente levando-se em consideração que apesar de constar em nossos sistemas uma DIRPJ, ND 0015604, com a mesma data de entrega, qual seja, 07/06/1993, o conteúdo da declaração apresentada pelo contribuinte diverge daquele constante no sistema IRPJ, às fls. 158 a 170.

Diante do exposto, proponho o encaminhamento do presente processo ao Sefis/DRF/FOR para providências."

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Em apertada síntese, a decisão recorrida (fls. 178 a 192) deu provimento parcial à defesa apenas para excluir da base de cálculo do lucro inflacionário as parcelas de realização obrigatória em anos anteriores já decaídas.

Deixou, porém, de reconhecer a alegada decadência do lucro inflacionário apurado em 1991, que originou o saldo de 1995, bem como rejeitou as razões de mérito. Abaixo, transcrevemos o voto integralmente em relação aos fundamentos de mérito:

Objetivando desconstituir o lançamento em que se exigiu a realização mínima do lucro inflacionário acumulado existente em 31/12/1995, o contribuinte alegou que no ano-calendário de 1991 estava em fase de implantação, não sendo factível a geração nesse mesmo período de lucro tributável.

Afirma que em 07/06/1993 apresentara Declaração Retificadora (fls. 89/94) e, nesta declaração, não fora apresentado qualquer saldo de lucro inflacionário acumulado correspondente ao exercício findo em 31 de dezembro de 1991.

Analizando-se a suposta declaração retificadora (fls. 89/94), observa-se que:

a) o Serviço de Tecnologia e Segurança da Informação da Delegacia da Receita Federal em Fortaleza (CE) – SETEC/DRF/FOR, instado a se pronunciar sobre a citada declaração, observou que: "informamos que a DIRPJ/92 Retificadora, cópia apresentada pelo contribuinte às fls. 89 a 94, não se encontra dentre aquelas arquivadas neste Setec/DRF/FOR."

b) o retrocitado órgão confirma a entrega de uma outra declaração, sob o nº ND 0015604, referente ao período de 01/01/1990 a 31/12/1990, observando que o conteúdo da suposta declaração apresentada pelo contribuinte (fls. 89/94) diverge daquele constante do sistema IRPJ (extrato às fls. 158 a 170);

c) realizada diligência junto aos assentamentos contábeis e fiscais da empresa autuada, a fiscalização observou que todos os dados neles inseridos convergem para os valores apontados na declaração original, divergindo em parte dos valores constantes da declaração retificadora ora em exame, conforme demonstrativo às fls. 150;

d) o Balanço Patrimonial acostado às fls. 138/140, confirma a existência de Saldo Credor de Correção Monetária referente à diferença IPC/BTNF no mesmo montante indicado na DIRPJ/92 original (Cr\$ 6.785.666.440,23).

Pelo exposto, não pode prosperar a pretensão do sujeito passivo em retificar a sua declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 1992, ano-calendário de 1991 e, por conseguinte, permanece

incólume, na DIRPJ/92, o Saldo Credor de Correção Monetária referente à diferença IPC/BTNF, no valor de Cr\$ 6.785.666.440,23, bem como a correspondente realização do lucro inflacionário em exercícios posteriores.

No que respeita à realização do lucro inflacionário de empreendimento em fase pré-operacional, correto o entendimento de que o mesmo deveria ser apurado consoante as regras constantes da IN SRF nº 54, de 05/04/1988, da qual se transcreve o item 2 e subitens:

"2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 - Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

- a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;
- b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 - Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário."

Melhor esclarecendo o assunto foi editado o Ato Declaratório Normativo CST nº 20, de 14 de abril de 1988, deixando claro:

"(...) que durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial:

I - não se aplica ao lucro inflacionário de que trata o subitem 2.2 da IN SRF nº 54/88 o percentual de realização mínima previsto no artigo 23 do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987;

II - será considerada realizada em cada período-base somente a parcela do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, do ativo permanente, nos termos do artigo 22 do citado diploma legal."

As normas acima são aplicáveis também em relação aos efeitos da correção complementar determinada pela Lei nº 8.200, de 1991 (art. 3º), que gerou a diferença de correção monetária IPC/BTNF. Nesse sentido a IN SRF nº 125, de 27/12/1991, que regulamentou situações especiais decorrentes da aludida correção complementar, esclareceu em seu item 10:

"10. Em relação às empresas e aos empreendimentos em fase pré-operacional, continuam vigentes as disposições das Instruções Normativas SRF nºs 054/88 e 065/89, adaptadas às demais normas do Decreto nº 332/91."

246
0

Como se pode depreender das normas supracitadas, nos períodos em que se encontrava em fase pré-operacional, a atuada não estava sujeita à realização do lucro inflacionário acumulado no percentual mínimo determinado pela legislação, mas, sim, em percentual igual ao de realização do ativo permanente e dos imóveis em estoque no mesmo período.

O contribuinte não questiona que nos anos-calendário atuados (1997 e 1998) ainda estivesse em fase pré-operacional, razão pela qual se depreende a correção do procedimento fiscal neste sentido.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 204 a 218, por não se conformar com a decisão de primeiro grau. Nele, reitera as alegações apresentadas na peça de impugnação. Vale destacar que reitera a correção da pretensa declaração retificadora, onde não há apuração de lucro inflacionário, em razão da retificação de sua escrituração, cujos livros retificados (diário e razão) não foram juntados aos autos pela autoridade fiscal, apesar de terem sido entregues na oportunidade da diligência. Dessa forma, afirma que junta aos autos os livros originais e os retificados.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

A linha de defesa foi toda esteada na apresentação de declaração retificadora, a qual estaria calcada em livros contábeis igualmente modificados. Segundo seu entendimento, a improcedência da impugnação teria sido decorrente da ausência de análise de tais livros. Desse modo, acosta aos autos suas cópias.

Nada obstante, só há cópias às fls. 227 e 230, nas quais não há sequer as demonstrações financeiras, isto é, o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

Assim, uma vez não reconhecida a prova pretendida pela defesa, só nos restaria concluir também pelo não provimento do recurso voluntário. No entanto, a alegação da defesa deve ser enfrentada com as demais provas existentes no processo, mesmo tendo sido rejeitadas pelo sujeito passivo.

Em outras palavras, a declaração e os livros originais, cujas cópias constam do processo, devem ser compulsados pela autoridade julgadora para verificar se dão suporte à autuação.

Ao analisar os referidos documentos, conclui que a defesa tem razão quando afirma não ter havido lucro inflacionário no ano de 1991, o qual serviu de base para a presente autuação.

A Delegacia de Julgamento, na fl. 188, afirma “o Balanço Patrimonial acostado às fls. 138/140, confirma a existência de Saldo Credor de Correção Monetária referente à diferença de IPC/BTNF no mesmo montante indicado na DIRPJ/92 original (Cr\$ 6.785.666.440,23)” e aí houve seu principal erro.

A autoridade julgadora de primeiro grau seguramente supôs que esse valor adveio das contrapartidas nas contas de resultado da correção monetária das contas patrimoniais. Assim, em razão de seu saldo credor, corresponderia a lucro inflacionário.

O registro da correção monetária é realizado por um lançamento de mesma natureza da conta patrimonial corrigida – credor se a conta patrimonial for credora, como o capital social, reservas de lucro, etc; devedor, se a conta patrimonial foi devedora, como imóveis e máquinas – e um lançamento de natureza oposta contra uma conta de resultado. É o saldo dessa conta de resultado que integrará a apuração do lucro inflacionário. Assim, a correção de uma conta credora do patrimônio líquido resultará um lançamento devedor em conta de resultado, que possui a qualidade de despesa e, portanto, reduz o lucro inflacionário; por outro lado, a correção de uma conta devedora do permanente resultará um lançamento credor em conta de resultado, que possui a qualidade de receita e, aí sim, aumenta o lucro inflacionário.

Pois bem, tecidas essas considerações, chegamos à conclusão oposta aos fundamentos da decisão de primeiro grau já pelo próprio título da conta – “COR. MON. CAPITAL IPC-90”, a qual se faz referência.

Seguramente a DRJ considerou que essa conta registrada no Balanço Patrimonial corresponderia ao saldo da correção monetária do balanço apurado por meio de contas transitórias de resultado, o qual teria sido transferido para uma conta patrimonial. Desse modo, por ser credora, corresponderia a um lucro. Nada obstante, ela representa, não o saldo da correção monetária do balanço apurado no resultado, mas sim a contrapartida patrimonial da correção monetária do Capital Social, que não foi diretamente nele registrado (como, de fato, não poderia ser), mas sim numa conta patrimonial específica de reserva de capital.

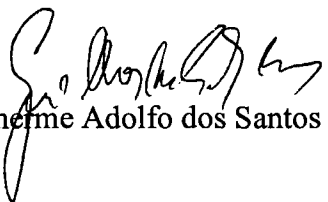
A defesa afirma que a contrapartida nas contas de resultado da correção monetária do balanço foi devedor, isto é, não teria havido ganho com a inflação, mas sim prejuízo. De fato, ao compulsarmos a DRE (fl. 142), verificamos que nela consta o registro do resultado da correção monetária (aí, já cotejados os valores credores e devedores), o qual possui natureza devedora; de despesa, portanto.

Essa despesa de correção monetária colaborou para a formação do resultado final do período que também apresentou a natureza devedora, ou seja, de prejuízo. Por estar em fase pré-operacional, sua transferência para conta de natureza patrimonial não foi por meio de prejuízo acumulado, que seria registrado no grupo do patrimônio líquido, mas sim através de despesas diferidas, conta do grupo diferido. Isso pode ser facilmente constatado pelo cotejo entre as fls. 139 e 143. O resultado devedor do exercício de Cr\$ 5.302.339.019,89 (fl. 143) corresponde exatamente ao saldo da conta "Despesas diferidas - 1991" (fl. 139).

Desse modo, podemos afirmar, com base na escrituração originária, que não houve lucro inflacionário no período de 1991. O valor de Cr\$ 6.785.666.440,23, que é a origem da base da presente autuação, não corresponde a lucro inflacionário, mas sim a um montante de natureza oposta. É a correção monetária do Capital Social cuja contrapartida em conta de resultado apresenta natureza de despesa.

Como não houve lucro inflacionário no período de 1991, cuja transferência, ano após ano, levou ao lucro inflacionário acumulado, base da presente autuação, não há saldo a ser realizado e, portanto, a autuação é indevida.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator