

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

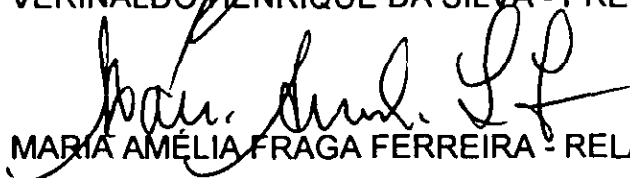
Processo n.º : 10510.004398/99-14
Recurso n.º : 129.102
Matéria : IRPJ - EX.: 1996
Recorrente : SWAN LTDA.
Recorrida : DRJ em SALVADOR/BA
Sessão de : 10 DE JULHO DE 2002
Acórdão n.º : 105-13.844

LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO – DIFERENÇA IPC/BTNF – REALIZAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - No que respeita à realização do lucro inflacionário, inclusive na parte relativa a diferença IPC/BTNF, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar suscitada (de decadência) e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator), Daniel Sahagoff e Denise Fonseca Rodrigues de Souza, que acolhiam a preliminar argüida e, no mérito, davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Amélia Fraga Ferreira.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA - RELATORA DESIGNADA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10510.004398/99-14
Acórdão n.º : 105-13.844

2

FORMALIZADO EM: 06 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA
MEDEIROS NÓBREGA, ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA e NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10510.004398/99-14
Acórdão n.º : 105-13.844

Recurso n.º : 129.102
Recorrente : SWAN LTDA.

3

RELATÓRIO

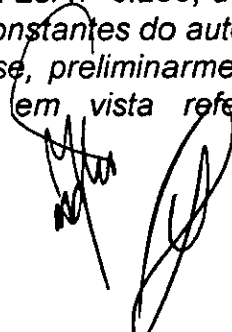
SWAN LTDA., qualificada nos autos, recorreu (fls. 77 a 85), tempestivamente, da Decisão nº 1.728/2001 (fls. 60 a 71), que manteve parcialmente exigência relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do período-base de 1995.

A autuação decorreu de revisão interna efetuada na declaração de rendimentos da recorrente, de nº 90609-57, correspondente ao ano-calendário de 1995, com base no que prevê o artigo 835 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 30 de abril de 1999.

A ciência ao contribuinte deu-se em 13.01.2000, conforme aviso de recebimento postal de fls. 50.

Segundo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau (fls. 62), a exigência se caracterizou por:

"6. Verificou-se, então, que a Interessada teria adicionado a menor, quando da apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 1995, o lucro inflacionário, ou seja, parcela do lucro inflacionário acumulado, calculada em valor inferior ao limite mínimo obrigatório. O valor realizado a menor seria decorrente da diferença de correção monetária IPC/BTNF, no ano de 1990, de que trata o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 1991, em conformidade com os demonstrativos constantes do auto de infração. A empresa insurge-se, preliminarmente, arguindo a decadência do lançamento, tendo em vista referir-se a fatos anteriores a 31/12/1993"



3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo n.º : 10510.004398/99-14

Acórdão n.º : 105-13.844

4

Adiante, ainda consta do referido relatório (fls. 68 e 69):

"36. Como ficou bem claro, além do saldo credor correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF ocorrida em 1990, corrigido até 31/12/1991, no valor de Cr\$ 103.884.222, aparece também no demonstrativo do lucro inflacionário referente à diferença IPC/BTNF (9,496) no ano de 1990, e corrigindo-se ainda pelo fator de correção (5,7682) do ano de 1991, encontra-se exatamente o valor de Cr\$ 229.552.313.

37. Isso significa que aplicando-se ao "Lucro Inflacionário Acumulado a Realizar", em 1989, no valor de NCz\$ 4.190.836, o fator de correção referente à diferença IPC/BTNF (9,496) no ano de 1990, e corrigindo-se ainda pelo fator de correção (5,7682) do ano de 1991, encontra-se exatamente o valor de Cr\$ 229.552.313.

38. Ainda consoante o demonstrativo de fl. 08, observa-se que foi realizado um lucro inflacionário da ordem de Cr\$ 229.106.718, no período-base de 1991. Essa realização fez encerrar todo o lucro inflacionário diferido de períodos anteriores (Cr\$ 216.411.189) e, ainda, reduziu a parcela correspondente à diferença de correção monetária IPC/BTNF do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989, cujo saldo, em 31/12/1991, passou a registrar o valor de Cr\$ 216.856.784.

39. Essa importância, bem como a quantia de Cr\$ 103.884.222, foram corrigidas até 31/12/1992. Somou-se os dois resultados e total foi corrigido novamente, até 31/01/1993. Então, a partir do mês de janeiro de 1993, esse montante passou a ser computado no cálculo do lucro inflacionário realizado, conforme exposto no item 5.1 da IN RF n.º 125, de 1991.

40. A divergência citada pela Impugnante entre o saldo acumulado do lucro inflacionário a realizar, em 31/12/1993, constante no demonstrativo fiscal (CR\$ 97.815.886,00) e o mesmo saldo registrado em seu LALUR (Cr\$ 30.714.473,32), é facilmente explicável.

41. A Contribuinte deve ter registrado em seu LALUR o valor de Cr\$ 103.884.222 (diferença de correção monetária IPC/BTNF das demonstrações financeiras, no ano de 1990), porém deixou de escriturar a importância de Cr\$ 229.552.313 (diferença de correção monetária IPC/BTNF, no ano de 1990, relativa ao lucro inflacionário

4

Processo n.º : 10510.004398/99-14
Acórdão n.º : 105-13.844

acumulado a realizar, em 31/12/1989). Isso pode ser constatado, examinando-se o demonstrativo de fls. 08 a 12 e efetuando os respectivos cálculos, sem a inclusão da parcela de Cr\$ 229.552.313.

42. Desse modo, em 31/12/1995, ao invés de encontrar-se um saldo de lucro inflacionário acumulado no valor de R\$ 431.187,78, como consta do demonstrativo fiscal, à fl. 11, chega-se ao valor aproximado de R\$ 130.175,00. Assim, apura-se um lucro inflacionário realizado no valor de R\$ 13.017,50, praticamente idêntico ao registrado pela Interessada no item 08 da ficha 07 de sua declaração de rendimentos, à fl. 18, quando, segundo o referido demonstrativo, o valor a ser realizado é de R\$ 43.118,77. "

A descrição dos fatos constante da exigência inicial (fls. 02) está descrita como:

"05.02 – LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO REALIZADO EM VALOR INFERIOR AO LIMITE MÍNIMO OBRIGATÓRIO, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

Lei 8.200/91, art. 3º, inciso II

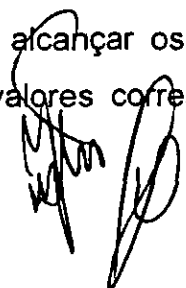
Arts. 195, inciso II, 419 e 426, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94

Lei 9.065/95, arts. 4º e 6º "

O demonstrativo de fls. 3 não esclarece a diferença apontada, mas consta de fls. 08 a 11, recomposição do movimento de valores relativos ao lucro inflacionário (SAPLI) referente ao período de 1982 a 1995, sendo que no período de 1989 a 1995 são constatados valores positivos significativos.

O auto de infração foi levado a conhecimento da recorrente em 13 de janeiro de 2000, conforme aviso de recebimento (fls. 50).

Na impugnação, como no recurso, a recorrente formalizou preliminar de decadência. A preliminar de decadência devia alcançar os exercícios em que estão demonstrados, nos relatórios de fls. 8 a 11, valores correspondentes a períodos já



alcançados pela decadência. Ou seja, que a fiscalização não poderia recompor valores em períodos alcançados pela decadência para provocar acréscimo na tributação de exercícios futuros, basicamente com relação aos exercícios anteriores a 1996 (anos anteriores a 1995). Outra preliminar foi formalizada, essa de cerceamento ao direito de defesa, uma vez que não constou do lançamento a indicação da origem da diferença entre os valores adotados pela fiscalização, relativos a 1993, e que não podia a fiscalização, em 2000, proceder a revisão de declarações do período de 1989 a 1993.

A recorrente trouxe jurisprudência que lhe é favorável, com consta dos acórdãos:

“REVISÃO DE LANÇAMENTO – Para efeito de se verificar a ocorrência da decadência, deve ser observado qual o exercício a partir do qual o Fisco procedeu à revisão do lançamento primitivo, sendo irrelevante se a exigência fiscal somente é feita a partir de exercício não alcançado por aquele fenômeno jurídico”.(Ac. 1º CC 105-6.112/91 – DOU 21/01/92)

“OMISSÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA CREDORA – Incabível a constituição de créditos tributários nos exercícios subseqüentes ao decaído, se o cálculo dos mesmos dependia de exame de livros contábeis cuja exibição não era obrigatória pela empresa”. (Ac. 1º CC 102-24.213/89 – DOU 11/06/90)

“NOVO LANÇAMENTO DE OFÍCIO – O prazo para autoridade administrativa proceder a novo lançamento de ofício, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem seu termo ad quem, cinco anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo decadencial”. (Ac. 1º CC 102-21.310/84)

A autoridade recorrida admitiu ser o imposto de renda de pessoa jurídica regido pela homologação, mas a contagem do prazo decadencial se inicia somente com a entrega da declaração de rendimentos (31.05.95) e que os efeitos decadenciais alcançam apenas o ano de 1993, razão porque afastou da tributação

parcela de realização mínima relativa a tal ano. Ao manter parcialmente a exigência, a autoridade recorrida embasou suas razões em jurisprudência administrativa, usando ementas, como:

"LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO – A pessoa jurídica deverá considerar realizada parte do lucro inflacionário acumulado, ainda que se trate de lucro inflacionário diferido, que teve origem em exercício anterior ao quinquênio decadencial (Ac. 1º CC 103-12.932/92 – DOU de 26/10/1994)"

"LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO (Ex. 91) – No que respeita à realização do lucro inflacionário, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu a diferimento, mas a partir de cada exercício em que deva ser tributada sua realização (Ac. 1º CC 103-11.180/97 – DOU 22/05/1997)"

Como se viu acima, segundo descrição elaborada pela autoridade recorrida, as diferenças dos demonstrativos SAPLI decorreram de valores apropriados em 31.12.1991, relativamente à diferença do IPC x BTNF relativa ao balanço de 31.12.90.

O recurso teve seguimento amparado no Despacho de fls. 90, em vista do arrolamento de bens formalizado.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

Em verdade duas preliminares devem ser apreciadas.

Uma de nulidade do lançamento por não existir nas peças iniciais a indicação da divergência de valores declarados pela recorrente e os valores adotados pela fiscalização. Na decisão monocrática, porém, a autoridade julgadora esclareceu tratar-se de diferença de correção monetária relativa ao confronto de valores do IPC com a BTNF, refletindo no balanço de 1991 (ver relatório).

Outra de decadência, por ter a fiscalização buscado valores em exercícios que neles não mais se podia rever os valores contábeis e fiscais por estarem alcançados pelo prazo decadencial.

A autoridade julgadora veio trazer todos os esclarecimentos que deixaram de constar da peça impositiva inicial, o fazendo com o detalhamento indicado no relatório, onde concluiu objetivamente, que (relatório da decisão – fls. 62):

“6. Verificou-se, então, que a Interessada teria adicionado a menor, quando da apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 1995, o lucro inflacionário, ou seja, parcela do lucro inflacionário acumulado, calculada em valor inferior ao limite mínimo obrigatório. O valor realizado a menor seria decorrente da diferença de correção monetária JRC/BTNE no ano de 1990, de que trata o

Processo n.º : 10510.004398/99-14

Acórdão n.º : 105-13.844

artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 1991, em conformidade com os demonstrativos constantes do auto de infração.

A empresa insurge-se, preliminarmente, arguindo a decadência do lançamento, tendo em vista referir-se a fatos anteriores a 31/12/1993"

(destaquei)

Apenas para efeitos didáticos, transcrevo o texto legal citado acima:

"Art. 3 - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

(...)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor". (Lei 8.200 de 28/06/1991 DOU 29/06/1991)

(destaquei)

Meu entendimento sobre o assunto é conhecido, tendo sido explicitado na decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-13.420 (sessão de 24.01.2001), no julgamento do recurso voluntário nº 123.505.

A discussão encetada naquele processo diferia do que se debate aqui, apenas no fato de, entre o primeiro período considerado pela fiscalização e a data do lançamento, ter ocorrido a omissão na apresentação de algumas declarações de rendimentos.

Isso, porém, no meu entender não interfere na funcionalidade e amplitude jurídica da tese adotada.

Sensibilizam-me as diversas teses apresentadas pela recorrente, inclusive a preliminar de decadência.



Entendo, como sempre venho votando, que, se de um lado a fiscalização pode manter seus controles de valores pendentes de tributação, compensação ou realização, como o prejuízo fiscal, o saldo de lucro inflacionário diferido e as depreciações incentivadas, tal controle não tem o condão de afastar ou postergar o início da contagem do prazo decadencial.

Sem entrar no mérito acerca da aplicação do artigo 150 ou 173 do Código Tributário Nacional (o lançamento pode ser classificado como sendo por declaração ou por homologação), a fiscalização buscou valores em seu controle SAPLI e inseriu dados relativos aos exercícios de 1983 a 1995.

O saldo de lucro inflacionário diferido constante da cópia do Lalur trazido pela recorrente apresentava, em 31.12.1994, elemento de abertura do primeiro período não alcançado pela decadência (janeiro de 1995), era de R\$ 106.300,02 (fls. 35). O saldo adotado no preenchimento do SAPLI era de R\$ 352.105,00, portanto com considerável diferença.

Como afirmou a autoridade recorrida, a diferença decorreu de erros de apuração oriundos da diferença do IPC x BTNF em 1991.

Se existiu diferimento de lucro inflacionário em 1991, a Fazenda Pública tinha cinco anos para detectar qualquer falha em seu diferimento. Não o fez em tal período e pretendeu montar valores em 2000, portanto nove anos depois. E tamanha foi a presunção, que considerou realizado o percentual mínimo nos anos seguintes. Ora, se somente parte dessa realização foi tributada, estando de posse das declarações e portanto não podendo desconhecer tal fato, porque a fiscalização iria "brindar" o contribuinte e deduzir do tributo devido o tributo correspondente à parte de tal realização, que não foi tributada ? Estamos diante de uma combinação de presunções inadequadas. Primeiro se presume que o saldo, que não se provou existir, não foi



Processo n.º : 10510.004398/99-14

Acórdão n.º : 105-13.844

realizado ou tributado. Depois se presume que houve uma tributação mínima anual, quando comprovadamente tal realização também não ocorreu.

Como se vê, a fiscalização deveria se ater a examinar as últimas cinco declarações e com base nelas formular seu conceito de suficiência ou insuficiência na tributação dos valores fiscais. Tanto que nem provas ela tem de que nove ou mais anos antes existiu um saldo de lucro inflacionário que fora diferido, tendo se baseado apenas em um controle interno que pode apresentar as falhas mais variadas, como até mesmo um erro de datilografia, como se vê em inúmeros processos examinados anteriormente neste Colegiado, já que, antes de serem automatizados eletronicamente os dados da malha fazenda, ela era alimentada por datilografia de auxiliares administrativos.

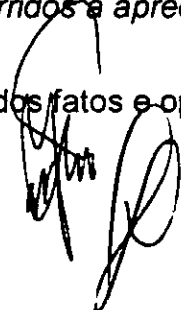
A questão se subsume ao conceito de temporalidade do instituto da decadência e vem sendo reiteradamente discutida neste Colegiado, cujas decisões nem sempre demonstram perfeito entendimento das situações descritas.

Trata-se de ver se a fiscalização pode examinar fatos concretos ocorridos em período já alcançado pela decadência e tirar deles efeitos fiscais projetados para período futuro ainda não alcançado pelo fulminante prazo decadencial.

Em 1993, quando integrava a 8ª Câmara deste Colegiado, fui relator do julgamento do recurso nº 101.707, que produziu o Acórdão nº 108-00.317, em cuja ementa, na parte que interessa ao presente processo, consta:

“DECADÊNCIA: A fluência do prazo decadencial exclui fatos anteriormente ocorridos à apreciação da fiscalização.”

No processo são relatados fatos e opiniões, entre outros:



"2) glosa de despesas de custeio e despesas operacionais relativas ao período pré-operacional, apropriadas ao resultado do exercício, quando deveriam ter sido lançadas no ativo imobilizado e ativo diferido, respectivamente (fls. 15/8)(texto do auto de infração)

(...)

b) alega também estar decaído, a época da entrega do auto de infração (04/04/91), o direito de se efetuar fiscalização no exercício de 1985 (texto do relatório)"

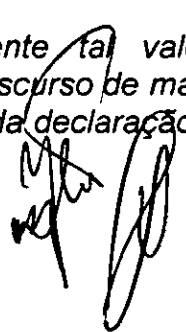
(...)

c) detectando incorreção contábil, a fiscalização retroage ao período e valores incorretos, concertando-os, tendo, no caso presente, sido observado o disposto no art. 347, II, do RIR/80, logo, a alegação de decadência argüida é irrelevante, pois o ativo é permanente e o resultado influi nos exercícios futuros; no exercício de 1985 houve prejuízo em razão do erro de classificação cometido, já que as despesas pré-operacionais somente podem ser levadas ao resultado quando ao início de suas operações, sob a forma de amortizações, estando correto o feito fiscal, com base nos arts. 208, 347, parágrafo 3º e 361, do RIR/80, além de a empresa não ter apresentado os projetos de reflorestamento, que possibilitariam o correto cálculo da produção total e as respectivas cotas de amortização; (texto da decisão monocrática) "

Para melhor expressar o entendimento esposado pela Câmara, na época, transcrevo os argumentos trazidos no voto mencionado, se bem estarmos tratando naquela ocasião de compensação de prejuízos, mas o sentido do raciocínio é o mesmo, já que se trata de dilatar ou não o prazo decadencial diante de situação de projeção de efeitos futuros decorrentes de determinada situação fiscal:

"Rebela-se o requerente contra a desconsideração do prejuízo fiscal de Cr\$ 43.418.599 apurado em sua declaração de rendimentos do exercício de 1985 (fls. 68 v.) entregue em 05.06.85, quando do cálculo da base tributável do exercício de 1987 (fls. 8) efetuada pela fiscalização, ao desconsiderar a compensação de prejuízos do exercício de 1985 em valor de Cz\$ 234.649".

Segundo a requerente tal valor teria sido alcançado pela decadência, pelo transcurso de mais de cinco anos entre a data de 05.06.85 de entrega da declaração de rendimentos do exercício de



1985, com conseqüente lançamento, e de 04.04.91, data da ciência aposta pela empresa ao auto de infração.

Constatou-se o prejuízo de Cr\$ 43.418.599 no resultado fiscal do exercício de 1987, já corrigido e representado Cz\$ 234.649. A fiscalização glosou a compensação, sem contudo exigir o tributo correspondente ao lucro que entendeu ter havido no exercício de 1985.

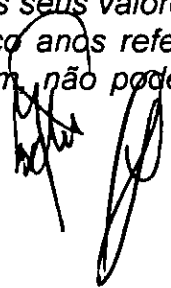
A Lei 5.172/66 define ocorrer a decadência impeditiva da constituição do crédito tributário, cinco anos a contar da notificação do lançamento primitivo, considerando como tal a data da entrega da declaração anual de rendimentos, quando houver sido entregue, como no caso, entendido o lançamento por declaração.

Fica inequivocamente provado que a irregularidade, apesar de projetar seus efeitos ao exercício de 1987, ocorreu no ano de 1984, correspondente ao exercício de 1985.

Ao lançar imposto de renda sobre os efeitos projetados no exercício de 1987, ano em que o prejuízo fiscal foi compensado, a fiscalização em verdade, tributou efeitos fiscais gerados no exercício de 1985, portanto fora do alcance da ação fiscal.

O prejuízo fiscal, por suas características próprias estabelecidas na legislação fiscal, projeta seus efeitos a um futuro de até 4 anos, prazo de sua possível compensação. Diante desta constatação, aceitaremos que a decadência, relativamente aos fatos vinculados à sua formação, deve ser referida ao exercício em que for efetuada sua compensação nos leva a ampliarmos o prazo decadencial para até 9 (nove) anos (cinco anos estabelecido pela lei mais quatro anos correspondentes ao prazo de sua compensação), que não parece ser entendimento consentâneo com a melhor doutrina.

O prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício em que as infrações fiscais foram constatadas e não aos seus efeitos futuros nos casos de diferimento de tais efeitos. Assim, relativamente aos institutos do prejuízo fiscal, do lucro inflacionário diferido, da ativação de valores a amortizar, depreciar ou exaurir, entre outros, os procedimentos contábeis que provocaram eventuais distorções nos seus valores somente podem ser base de exigência fiscal em cinco anos referidos ao exercício em que tais distorções se verificaram, não podendo ser tributadas no sexto e



Processo n.º : 10510.004398/99-14

Acórdão n.º : 105-13.844

seguintes anos, mesmo sob a forma de ajuste de sua compensação, amortização, depreciação, exaustão, etc...

No caso de prejuízos fiscais o prazo decadencial com relação a infrações que influíram na sua formação conta a partir do exercício de sua formação e não de sua compensação.

E evidente, mas cabe ressaltar, por clareza, que qualquer irregularidade atribuída à compensação dos prejuízos, como nos demais casos acima citados, tem seu prazo decadencial contado a partir do exercício a que tal irregularidade corresponder.

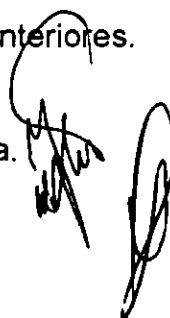
No caso em pauta a ação fiscal deveria ter ocorrido antes de 05.06.1990 para que se pudesse proceder a glosa intentada.

Tal conclusão corresponde na prática, à exclusão da tributação sobre a parcela de Cr\$ 234.649,00 referente a valores considerados após a fluência do prazo decadencial, mantendo-se o direito a sua compensação no exercício de 1987, como procedeu o contribuinte.

Considerando o entendimento acima expendido que se traduz na afirmativa de que não poderia a fiscalização atingir os procedimentos da empresa constatados no ano de 1984, exercício de 1985, independentemente dos efeitos fiscais que poderiam ter provocado se tivessem sido oportunamente detectados, devemos, por coerência estender mesma conclusão sobre os demais valores oriundos da constatação fiscal sobre atos praticados pela empresa em 1984."

O que fica claro é que foi afastada a possibilidade de a fiscalização considerar alterações contábeis, nos valores da escrituração do contribuinte, em exercício já alcançado pela decadência para, apanhando seus efeitos projetados para exercícios futuros, ainda não alcançados pela decadência, efetuar neles (exercícios futuros) lançamento de tributos não recolhidos e calculados sobre a situação nova provocada pela ação do fisco em exercícios anteriores.

A decisão acima não é isolada.



A Ilustre Relatora, Dra. Sandra Maria Faroni, Conselheira da 1ª Câmara deste Colegiado, quando do julgamento do recurso nº 116.213, com a produção da ementa ao Acórdão nº 101-92.362 (decisão unânime), assim resumiu o assunto:

“DECADÊNCIA – Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.”

Por esclarecedor, trago, ainda, os argumentos adotados pela I. Relatora, que a motivarem a esposar idêntica tese. Vejamos:

“Quanto à glosa da correção monetária dos valores correspondentes ao aumento de capital efetuado em 22/04/91, mediante transferência do crédito da Waincell às controladoras, antes de mais nada é preciso considerar que o lançamento tributário sob análise alcança fatos ocorridos nos anos-base de 1989 e 1990, eis que tem como pressuposto a não comprovação de empréstimos realizados nesses casos, e cujo saldo se encontrava registrado na contabilidade da Recorrente. Por outro lado, a intimação para comprovação dos empréstimos que deram origem ao saldo credor de CR\$ 7.430.210.533,01 registrado no balanço de 31/12/90 é datada de 11/11/96 e a formalização da exigência pela notificação ao sujeito passivo ocorreu no dia 27 de fevereiro de 1997.

Este Conselho, após anos de acurada análise e alentados debates, acabou por concluir ser o IRPJ, na essência, tributo cujos contornos se amoldam ao tipo de lançamento descrito pelo artigo 150 do CTN, vez que a legislação de regência, além de outros aspectos relevantes, atribui ao sujeito passivo a obrigação de pagar o imposto sem prévio exame da autoridade administrativa.

Admitindo tratar-se de “lançamento por homologação”, o ato administrativo está sujeito ao limite temporal imposto pelo par. 4º do citado artigo 150, ou seja, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo

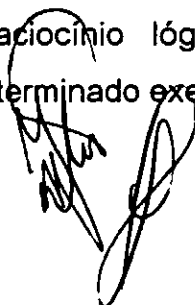
máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, é defeso à Fazenda Pública promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado.

Nessa linha de entendimento, a Fiscalização não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados até o ano de 1991, base do exercício de 1992, pois que alcançados pelo instituto da decadência.

Tendo presente que a Fiscalização não estava mais autorizada, observadas as normas jurídicas constantes do nosso ordenamento, a promover quaisquer alterações nos lançamentos contábeis efetuados pelo sujeito passivo, em datas anteriores a janeiro de 1992, ou seja, até dezembro de 1991, e sendo certo que no ano de 1992 ocorreu um único crédito registrado como negócio jurídico de mútuo (Cr\$ 103.560.000,00 em 24 de junho de 1992), a discussão de eventuais omissões de receitas representadas pelos suprimientos anteriores ou da inexistência dos empréstimos que deram origem ao saldo utilizado para aumento de capital se apresenta irrelevante, inócua, vez que a base de cálculo deveria ser aquela constante dos registros contábeis mantidos, pela Recorrente em 31 de dezembro de 1991, e os valores submetidos à tributação resultam exatamente, da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Pro tudo isso, não prevalece a exigência correspondente à irregularidade caracterizada pela fiscalização como saldo devedor de correção monetária do Capital maior que o devido (item 4 do Auto de Infração do IRPJ, fl. 06)."

A discussão estabelecida, com os posicionamentos acima, deixa clara a dificuldade em localizar em determinado exercício o início da contagem decadencial, relativamente aos efeitos tributários legalmente diferíveis, principalmente pela necessidade em se processar um raciocínio lógico, didático e isolando cada componente formador do lucro real de determinado exercício que se queira avaliar.



Os raciocínios e conceitos desenvolvidos aplicam-se, obviamente, ao lucro inflacionário diferido, à compensação de prejuízos do Imposto de Renda, à compensação de bases negativas da Contribuição Social e à amortização, exaustão e depreciação de bens do ativo permanente (quanto aos seus valores não contábeis ou de tratamento beneficiado - incentivados), que por sua natureza se projetam rumo ao futuro, influenciando na apuração do resultado fiscal (lucro real) de exercícios seguintes, principalmente levados pelo instituto do diferimento tributário.

A base de cálculo do Imposto de Renda é aquela definida no artigo 193 do RIR/94 (vigente à época dos fatos):

"Art. 193. Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei n° 1.598/77, art. 6°)"

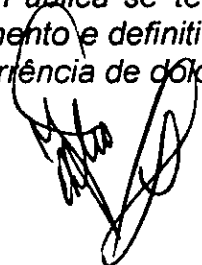
Isso fica claro no artigo 550, que define que " ... A pessoa Jurídica pagará o imposto à alíquota de sobre o lucro real, apurado de conformidade com este Regulamento (Lei n° 8.541/91, art. 3º, § 1º, 15 e 21)".

Por outro lado, o instituto da decadência, como definido no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, define as regras de sua aplicação temporal:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."
(destaquei)



Apesar de eu entender que o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica se subsume ao lançamento por homologação, alguns Conselheiros ainda consideram sua caracterização como sendo por declaração ou ainda terem regra própria quando produzidos de ofício. Neste caso, é de se trazer também o conceito coincidente em relação aos efeitos decadenciais, estes produzidos no artigo 173 , I, do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

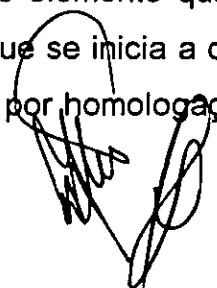
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

(destaquei)

A despeito de se adotar prazo inicial de contagem diferenciado, ambas interpretações convergem em entender que o crédito tributário (independentemente da forma de constituição) relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica deve ser limitado ao valor correspondente a seu fato gerador, apurado de acordo com o lucro real devidamente mensurado na forma do Regulamento do Imposto de Renda.

Assim, afastados os efeitos da divergência quanto à classificação do critério de lançar (homologação, declaração ou ofício), remanesce a unanimidade de que deve ser adotada a mesma base (lucro real – poderia ser o presumido ou arbitrado, que o raciocínio seria igualmente válido).

O lucro real é, portanto, o elemento quantitativo exteriorizador do fato gerador e é a partir de sua constatação que se inicia a contagem do prazo decadencial (para aqueles que entendem ser lançado por homologação, a contar do fato gerador, e



para os demais, da data da entrega da declaração de rendimentos ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado).

Se raciocinarmos com relação ao lucro inflacionário, caso concreto do presente processo, temos que (Lei nº 9.065/95 – DOU 21/06/95, pág. 9018/21):

“Art. 5º (...)

§ 2º O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado deverá computar na determinação do lucro real o montante do lucro inflacionário realizado (§ 1º) ou o valor determinado de acordo com o disposto no art. 6º, e excluir do lucro líquido do ano-calendário o montante do lucro inflacionário do próprio ano-calendário.”

(destaquei)

Assim, a parcela diferível do lucro inflacionário integra o lucro real do exercício ou período-base a que corresponder, sob a forma de exclusão.

Se assim é, e sendo o lucro real a quantificação do fato gerador, podemos dizer que se confunde com ele (fato gerador) e então, sem dúvida, o início da contagem decadencial ocorre a partir dele (fato gerador para quem entende estar diante de lançamento por homologação ou entrega da declaração ou 1º dia do exercício seguinte, para quem entende se tratar de lançamento por declaração ou de ofício), mas sem dúvida, em qualquer dos casos, o lucro inflacionário (como seria o caso do prejuízo fiscal apurado) integra, sob a forma de exclusão, o lucro real do período em que se formou ou apurou o lucro inflacionário correspondente.

Bem. É entendimento unânime que o prazo decadencial, relativo a qualquer fato gerador do imposto de renda tem sua contagem inicial definida por uma das três datas mencionadas (fato gerador, entrega da declaração de rendimentos ou 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o imposto), o que corresponde a dizer que o início do prazo decadencial se localiza em uma das três

datas mencionadas a partir da ocorrência do lucro real (exteriorização quantitativa do fato gerador).

Logo e como consequência única do raciocínio, se o prazo decadencial tem como elemento referencial de contagem o fato gerador mensurado pelo lucro real, para o imposto de renda (independentemente de qualquer dos três datas adotadas), não há como se entender de forma diferenciada, que o mesmo termo inicial não se conte para qualquer dos elementos componentes do lucro real, quero dizer, as adições, exclusões ou compensações.

Digo com isso que o início da contagem do prazo decadencial, relativamente ao tributo incidente sobre o lucro real de determinado exercício, deve ser entendido da mesma forma para o lucro real, enquanto resultado de seu cálculo, como também e da mesma forma e prazo, para cada um dos componentes desse cálculo (adições, exclusões e compensações) que o compõem como um todo. Assim não seria aceitável dizer que a apuração do lucro real dispara a contagem do prazo decadencial relativamente ao tributo incidente sobre o lucro real como um todo (resultado), mas com relação às adições, exclusões e compensações tal prazo não foi simultaneamente disparado. O prazo se inicia e flui inexoravelmente, tanto relativamente ao resultado obtido como sendo o lucro real como com relação a cada um dos valores incluídos (parciais: adições, exclusões e compensações) em tal resultado. Entendo que não há como dissociar o lucro real de seus componentes, para qualquer efeito decadencial, já que tal efeito extintivo se opera sobre o resultado final como um todo e não sobre cada um de seus elementos diferenciadamente.

Dessa forma, se em determinado período-base, a empresa, ao apurar seu lucro real efetuou a exclusão de parcela a título de lucro inflacionário diferido, é a partir de tal procedimento que se dá partida à contagem do prazo decadencial e, se algum erro, equívoco, insuficiência ou fraude tiver sido cometido na apuração do lucro

real, tal fato somente poderá ser objeto de tributação pelo fisco antes que decorra inteiramente o prazo decadencial. E, tal contagem tem partida tanto com relação ao lucro real quanto com relação ao lucro inflacionário que foi diferido e considerado como exclusão ao lucro líquido na apuração de tal lucro real (simultaneamente). É óbvio.

Quero com esta explanação demonstrar que, se em determinado período-base, a empresa tiver procedido, mediante opção válida de exclusão, o diferimento do lucro inflacionário, é a partir desta mesma data que se inicia a fluência do prazo decadencial e, depois de decorrido tal prazo (digamos cinco anos de uma das três datas adotadas – uma para cada corrente jurisprudencial), não mais assiste ao fisco a prerrogativa de provocar efeitos tributários sobre o montante daquele lucro inflacionário validamente diferido (mesmo com erro de apuração, se for o caso), pela lavratura de auto de infração.

Assim, não pode a fiscalização apanhar diferenças apontadas e localizadas em períodos já alcançados pela decadência e, mediante sua consideração, exigir, por exemplo a realização de valores majorados, além daqueles decorrentes do cálculo exato sobre o montante que não mais pode ser alcançado pelo impedimento decadencial.

Como, de igual forma, não pode o contribuinte pretender rever valores indicados na mesma data, já alcançada pela decadência, que lhe permitam reduzir tributo relativo a períodos ainda não alcançados pela decadência.

Da mesma forma, em cada exercício ou período-base que o contribuinte proceder a tributação da parcela realizada do lucro inflacionário, sobre o valor correspondente a tal realização, o fisco terá o prazo de cinco anos para conferir a adequação de seu valor, mas, se o valor anteriormente excluído corresponder a período-base já alcançado pela decadência, o fisco somente poderá usar como

referencial para conferir tal realização o saldo acumulado constante do lucro real informado pelo contribuinte em período-base localizado cinco anos antes, ou o último ainda não alcançado pela decadência.

Isso porque na sistemática de diferimento do lucro inflacionário, como hoje na de compensação de prejuízos, o contribuinte informa anualmente o movimento da conta, indicando objetivamente o saldo pendente de realização ou de compensação, o que dota o fisco de informação suficiente para proceder suas verificações e conferências.

A 1ª Câmara deste Conselho já se manifestou sobre o assunto, em questão que pode ser adotada como paradigma, como contido no voto condutor da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-93.378 (Relator o I. Conselheiro Kazuki Shiobara – sessão de 23 de fevereiro de 2001), sob a ementa:

“RECURSO DE OFÍCIO:

IRPJ – LANÇAMENTO – DECADÊNCIA – A realização incentivada do lucro inflacionário acumulado, em quota única, à alíquota de 5% (cinco por cento), na forma do artigo 31, inciso V e § 3º, da Lei nº 8.541, de 23/12/92, constitui lançamento por homologação e só pode ser revista pela autoridade administrativa antes de decorrido o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Negado provimento ao recurso de ofício.”

É de se mencionar os argumentos adotados pela autoridade julgadora de primeiro grau (Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas, SP), reproduzidos no voto mencionado, assim expressos:

“Nesse contexto, tem-se que o interessado explicitou sua opção irretratável de realização do lucro inflacionário acumulado até 31/12/92, na forma prevista no artigo 31, V, da Lei nº 8.541/92. Assim, se existe alguma diferença, por erro ou lapso material, não integrante dos valores realizados, face à decadência, não poderia

Processo n.º : 10510.004398/99-14

Acórdão n.º : 105-13.844

mais ser exigido, em 10/03/2000, qualquer tributo sobre o mesmo lucro inflacionário acumulado, integralmente baixado em agosto/93, mediante sua realização.

Desta forma, embora o interessado não tenha efetuado o pagamento total do saldo constante do SAPLI em agosto/93 (fls. 10), como a opção era definitiva (artigo 31, V e § 3º da Lei nº 8.541/92), entendo que expirou o prazo de a Fazenda Pública lançar a diferença, com fundamentação no § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, uma vez que a opção da realização foi feita no período-base de 1993, pois o pagamento ocorreu em 30/09/1993, e a ciência do presente lançamento ocorreu em 10/03/2000 (fls. 129)."

No completamento do conceito, o I. Relator reforçou tais argumentos, aduzindo:

"Entendo que a decisão recorrida está correta uma vez que o sujeito passivo optou pela realização de todo o saldo do lucro inflacionário acumulado e efetuou o pagamento dos tributos devidos em 30 de setembro de 1993 e, portanto, com o decurso do prazo de cinco anos, o pagamento é considerado homologado nos preciso termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e o crédito tributário está constituído de forma definitiva e não pode ser revisto pela autoridade administrativa."

O transcurso do prazo decadencial simplesmente "apaga" o passado que lhe é anterior e convalida os efeitos fiscais correspondentes, que não mais são passíveis de alteração.

Assim, tanto faz que seja o diferimento do lucro inflacionário, sua realização parcial ou total, a formação de prejuízos fiscais ou sua compensação, a formação de base de cálculo negativa da contribuição social e sua compensação ou qualquer outra figura fiscal que a estas se assemelhe, a situação sob exame, que, desde que tenha ocorrido em período já alcançado pela decadência ou relativamente a tributo já homologado, não assiste à fiscalização nem ao contribuinte pretender buscar

efeitos fiscais ou contábeis novos e tentar alteração em períodos posteriores ainda não alcançados pela decadência ou relativamente a tributos ainda não homologados.

Além do mais, como já dito, a administração tributária está dotada de controles internos (SAPLI, FAPLI e outros) que permitem o acompanhamento periódico de todos os valores de tributação ou compensação diferida.

Por oportuno, ainda, é bom lembrar que tais controles servem de informação à autoridade administrativa tributária, mas, para produzir efeitos com relação ao contribuinte devem se basear em provas ou declarações e, sempre que forem constatadas discrepâncias, devem ser levados imediatamente ao conhecimento do contribuinte, não produzindo efeitos quando comunicados apenas quando os valores discrepantes corresponderem, em sua origem, a períodos já alcançados pela decadência.

Logo, assim como o fisco não permite ao contribuinte alterar uma opção de diferimento de lucro inflacionário correspondente a lucro real de período-base já alcançado pela decadência, não é aceitável que lhe assista o direito (ao fisco) de proceder a uma retificação de valor em período alcançado pela decadência para provocar aumento de tributo em períodos não abrigados pelos efeitos decadenciais. É a aplicação da isonomia em seu aspecto mais elementar.

Este entendimento também encontra respaldo na jurisprudência administrativa, como se pode ver pela ementa do Acórdão nº 101-90.688 (sessão de 25.02.1997), da lavra do I. Conselheiro Kazuki Shiobara, assim produzida:

"IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – Não pode prosperar a glosa de prejuízo fiscal, sob a alegação de que o seu valor foi retificado em documento interno da Receita Federal (FAPLI), nos exercícios anteriores se, naqueles exercícios não foi lavrado o Auto

de Infração ou Notificação de Lançamento, facultando ao contribuinte o direito de ampla defesa."

Entre os argumentos expendidos na busca da conclusão acima transcrita, destaco:

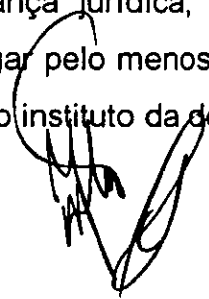
"O litígio diz respeito a glosa de prejuízo fiscal pleiteado nas declaração de rendimentos do exercício de 1988 tendo em vista que com a Notificação de Lançamento Suplementar do exercício de 1987 (PROCESSO N° 13802.000446/89-73), o prejuízo havia sido glosado em virtude de alterações introduzidas nos valores de prejuízos nos exercícios de 1983, 1984, 1985 e 1986, com glosa de despesas de viagem indevidas e créditos em conta corrente de acionistas.

Conforme relatório da DRF/CAMPINAS (SP), a glosa de despesas e de variações cambiais, com a conseqüente elaboração de FAPLI – FORMULÁRIO DE ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FSICAL E/OU LUCRO INFLACIONÁRIO mas não foi lavrado o Auto de Infração e nem expedida a Notificação de Lançamento, assegurando o direito de defesa.

O procedimento fiscal que não assegura ao contribuinte o direito de ampla defesa constitui cerceamento do mesmo direito e, portanto, padece de nulidade absoluta e, por via de conseqüência, a Notificação de Lançamento Suplementar não pode subsistir."

O mesmo procedimento de registro e controle interno é realizado com relação aos prejuízos fiscais e lucro inflacionário, pelo acompanhamento nos formulários FAPLI ou SAPLI.

Se assim não fosse, teríamos, de forma travessa, o prolongamento do período decadencial, relativamente ao lucro inflacionário diferido, para prazo indefinido e fora de qualquer controle necessário à segurança jurídica, que, em casos de realização mínima de 5% ao ano, poderia se prolongar pelo menos vinte anos, o que é absolutamente inadequado e fora da lógica jurídica do instituto da decadência.



E o que não dizer, então, do prejuízo a compensar, que hoje não mais tem prazo para sua compensação. Se a compensação não for procedida num período de cinquenta anos (exemplificando), e se a fiscalização pudesse a qualquer tempo conferir os valores que formaram o prejuízo a compensar, teria a fiscalização os próprios cinquenta anos para afastar os efeitos decadenciais sobre tal prejuízo. Implica dizer que, sem qualquer previsão legal, por via indireta, estaria a fiscalização conseguindo prolongar por cinquenta anos o prazo decadencial.

Apenas para arrematar meu raciocínio sobre o entendimento do assunto, devo indicar o termo inicial da contagem decadencial relativamente a cada realização mensal ou anual do lucro inflacionário já diferido.

Entendo que, se em cada exercício a empresa, após já ter optado pelo diferimento do lucro inflacionário em período anterior, proceder à realização obrigatória ou facultativa (em valor maior do que o obrigatório), o prazo decadencial estará sendo disparado relativamente a cada realização no período em que ela ocorrer, sem qualquer relação com o período-base em que se deu o diferimento.

Isso pode ser demonstrado graficamente no seguinte quadro:

Período-base	Evento	Valor	Vencimento do prazo decadencial
X0	Diferimento de lucro inflacionário – EXCLUSÃO	100.000,00	31,12,X5
X1	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X6
X2	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X7
X3	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X8
X4	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X9
X5	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X10
X6	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X11
X7	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X12
X8	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X13
X9	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X14
X10	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X15
X11	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X16

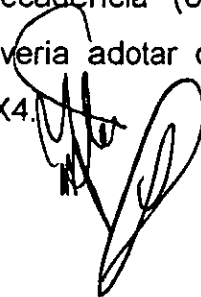


X12 Realização do saldo - ADIÇÃO -45.000,00 31,12,X17

Para maior facilidade no desenvolvimento do raciocínio, estou adotando a contagem do prazo decadencial contido no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Para os demais casos, basta se fazer uma adaptação de datas.

Segundo entendo a questão, se a fiscalização comparecer à empresa em procedimento fiscalizatório (também vale o raciocínio para procedimentos internos de malha fazenda, por exemplo), no ano X5, ela poderá examinar e, se for o caso, proceder ao lançamento de tributo relativo, os períodos-base de X0, X1, X2, X3 e X4, podendo lançar tributo sobre eventual diferença, tanto decorrente de erro no cálculo do diferimento do lucro inflacionário efetuado em X0), quanto decorrente de erro no cálculo das realizações consideradas em X1, X2, X3 e X4.

Se porém, ela comparecer à empresa em procedimento fiscalizatório (ou proceder qualquer verificação interna) apenas no ano X9, ela somente poderá proceder a lançamento de diferença de tributo relativamente aos períodos-base de X4, X5, X6, X7 e X8, não mais podendo efetuar lançamento relativamente ao montante diferido do lucro inflacionário excluído na apuração do lucro líquido para mensurar o lucro real de X0. E mais, não poderá proceder a qualquer retificação em seus controles ou bases com relação aos valores excluídos em X0, mesmo que só venha a lançar os efeitos de tal retificação a partir de X5. Poderá, porém, conferir as realizações do lucro inflacionário procedidas nos períodos-base de X4, X5, X6, X7 e X8. E, nessa hipótese, sempre que a fiscalização pretender fazer qualquer correlação do valor a ser realizado, deverá adotar como parâmetro o valor considerado como acumulado diferido declarado no lucro real relativo ao último período não alcançado pela decadência (ou na declaração correspondente). No caso da fiscalização em X9, deveria adotar o saldo informado como sendo correspondente à abertura dos valores de X4.



O exemplo foi formado considerando-se períodos anuais, mas poderá ser adaptado ao caso de períodos mensais.

Sempre que a discussão do assunto se repete, é apresentada argumentação de que, se a tese por mim adotada for válida, a empresa poderá “sumir” com o saldo de lucro inflacionário em determinado ano, por exemplo, no caso exemplificativo constante do quadro gráfico acima, a empresa poderia, em X3, por exemplo, simplesmente parar de realizar o lucro inflacionário. Concorde que isso é possível, mas em tal caso, a repartição, que dispõe de todos os dados constantes das declarações de X0, X1 e X2, facilmente constataria, que houve a falta de realização do lucro inflacionário por seu valor mínimo (ou outro valor) e teria cinco períodos a contar de X3 para proceder ao lançamento. Se, porém, somente constatasse isso em X10, evidentemente, por já se ter operado a decadência relativamente a X3, não mais poderia lançar o tributo correspondente. Porém, tal omissão nos dias modernos é teoricamente impossível, uma vez que os procedimentos de malha fazenda conferem anualmente os elementos informativos prestados pelo contribuinte com os registros internos da repartição. Hoje todos os valores com tributação ou compensação diferida são informados na DIRPJ, tais como lucro inflacionário diferido, prejuízos acumulados, bases negativas da contribuição social e etc.

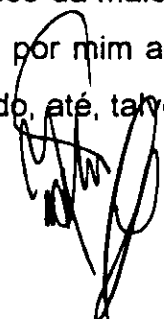
O advento do uso do computador para o controle eletrônico dos valores pendentes de tributação torna tal controle absolutamente simples e seguro, e, no caso da Secretaria da Receita Federal, a automatização trazida pela entrega das declarações de rendimentos usando a via Internet ou em disquete faz com que os controles sejam alimentados automaticamente, inclusive sem a necessidade de atuação humana e as discrepâncias ou falhas contidas nas declarações disparam um “alarme” que provoca a imediata atuação pessoal dos funcionários encarregados dos procedimentos de recuperação de dados inseridos no programa de Malha Fazenda.

Tal raciocínio é absolutamente lógico diante das características de definitividade e inexorabilidade que cercam o instituto da decadência, cuja contagem se inicia para cada fato gerador com a sua própria existência e só se suspende nas formas previstas na lei, sendo improrrogável.

Tanto é forte o instituto da decadência, que nem mesmo a consulta regularmente formulada, que garante ao contribuinte a espontaneidade durante o tempo que ficar pendente de resposta, tem o condão de prorrogar o prazo decadencial. E deve se ver que, mesmo que a autoridade lançadora tome conhecimento de falta de recolhimento relativo a fato sob consulta, ela fica impotente, quedando inerte até que se resolva a consulta e, se entre a data da formulação da consulta e a data de sua solução, se completar o prazo decadencial, a autoridade lançadora não mais poderá proceder ao lançamento correspondente.

Somente nesta forma de entender a decadência relativa aos valores vinculados ao lucro inflacionário diferido vejo assegurada a necessária segurança jurídica e, por outro lado, a manutenção da possibilidade de a fiscalização atingir o diferimento do lucro inflacionário durante todo o tempo em que ocorrer a sua realização ou ela estiver pendente (prazo muito maior do que os cinco anos previstos no instituto da decadência), implicaria no enfraquecimento do instituto além de instalar absoluta insegurança jurídica sobre fatos ocorridos além do período decadencial, portanto, inaceitável sob o ponto de vista jurídico.

Apesar de parecer desnecessário o aprofundamento do raciocínio ao nível acima apresentado, entendo que isso dá maior contorno didático ao assunto, uma vez que não é unânime o entendimento por mim adotado e, tem me parecido, ele não vem sendo adequadamente compreendido, até, talvez, por falta de possibilidade de uma explanação tão rasa e clara.



Levada a votação a preliminar de decadência, fui vencido, o que me induz ao exame de mérito.

Transcrevi, acima, trechos da peça impositiva e da legislação vigente, que busco novamente para embasar minha convicção acerca do mérito.

Como bem claro ficou expresso no art. 3º, II da Lei nº 8.200, seu alcance está centrado no ano de 1990, exercício de 1991, como demonstra sua publicação:

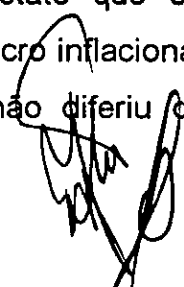
"Art. 3 - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

(...)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor". (Lei 8.200 de 28/06/1991 DOU 29/06/1991)
(destaquei)

A leitura do texto legal me induz a concluir que, para que se possa aplicar o entendimento adotado pela fiscalização, é necessário que, no mínimo, a empresa apresente saldo credor de correção monetária no ano de 1990 e proceda ao seu diferimento, até porque a lei foi expressa ao dizer " ... *que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 ...*".

Examinando os demonstrativos (fls. 08), relativamente ao ano de 1990 (canto inferior esquerdo da folha), constato que o demonstrativo elaborado pela fiscalização indica valor zero no item de lucro inflacionário do período, o que indica que ou a empresa teve saldo devedor ou não diferiu qualquer valor a título de lucro inflacionário.



Os demonstrativos elaborados pela fiscalização (SAPLI), apesar de indicarem não ter lucro inflacionário em 1990, estão desacompanhados de qualquer elemento de prova, o que os torna de difícil aceitação incondicional.

Assim, não havendo lucro inflacionário em 1990, não há como lhe imputar a aplicação do art. 3º, II, da Lei nº 8.200, já que ela procurou alcançar exclusivamente os valores do referido ano.

Além disso, como a própria autoridade julgadora afirmou (item 38.) a empresa fez realizar em 1991 a totalidade do saldo de lucro inflacionário diferido, apenas mencionando a necessidade de aplicar os efeitos do art. 3º ao saldo existente em 31.12.89.

E, a declaração de rendimentos do exercício de 1991, relativa ao ano de 1990, deve ter sido processada com verificação de malha regular, o mesmo tendo acontecido com a do ano seguinte, sem que a Fazenda tenha procedido a qualquer lançamento complementar.

Ora, aceitar agora retificação dos valores acolhidos pela revisão da Malha Fazenda, sem que qualquer prova acerca de tais valores se opere no processo administrativo, é falhar na teoria da prova, pois a quem alega cabe provar.

Não há no processo sequer a prova de que a empresa tenha efetuado sua correção monetária de balanço adotando os valores do IPC, o que invalida a afirmativa de que exista diferente de cálculo entre a aplicação do IPC e do BTNF.

E, pretender o fisco aplicar tal diferença em uma única e isolada conta de controle fiscal, que nem integra o patrimônio da empresa, sem que todas as contas



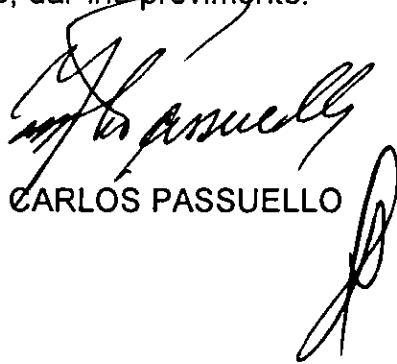
se submetam ao sistema, de forma equilibrada e global, é provocar distorção inexplicável.

É que, por corresponder a valor referido a período que não mais pode a fiscalização efetuar qualquer verificação (decadência), não há como se pretender mensurar o equilíbrio que deve nortear a correção monetária de balanço, que por sua concepção, deve apresentar resultado neutro no tempo, buscando o equilíbrio na representação econômica em período altamente inflacionário.

A fiscalização deveria, concretamente, se certificar que os valores patrimoniais da empresa foram corrigidos pelo valor do IPC no período referido, para que procedesse à harmonização do conjunto, caso isso não tivesse já sido procedido pela recorrente. Não procedeu assim e pretendeu exigir apenas o reconhecimento de valor que pudesse propiciar tributo, sem avaliar hipóteses que pudessem reduzi-lo.

Assim, não vejo razoabilidade na manutenção da exigência, uma vez que a alteração dos dados oferecidos pelo contribuinte e já acolhidos nos procedimentos de Malha Fazenda somente pode ser processada à vista de provas adequadas e pertinentes ao caso específico.

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

VOTO VENCEDOR

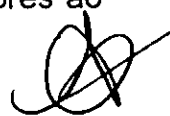
Conselheira MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, Relatora Designada

A divergência aberta por ocasião do julgamento do presente litígio, diz respeito, particularmente, à preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência, o qual, segundo a Recorrente, estaria extinto por ocasião da lavratura do Auto de Infração, tendo o Ilustre Conselheiro - Relator, Dr. José Carlos Passuello, acatado a aludida tese, conforme brilhante voto constante do presente Acórdão.

Antes de adentrarmos na apreciação matéria, convém enfatizar a dificuldade de elaboração do presente voto face a elaboração de um voto que considero como "quase uma defesa de tese" procedida pelo ilustre relator, Dr. José Carlos Passuello, não me sendo viável, neste momento, nem desejável, fazer o enfrentamento da mesma, motivo pelo qual *opto por manter a decisão que vinha adotando sobre a matéria em votos anteriores, pela complexidade da matéria e por entender que ela carece de melhor compatibilização do Código Tributário Nacional no que se refere a aplicação do antigo e polêmico instituto da decadência em confronto com a relativamente nova figura de diferimento de tributação de forma geral e em particular do diferimento da tributação incidente sobre lucros*

Trata-se de exigência de IRPJ sobre lucro inflacionário diferido de períodos base anteriores, tomando-se por base o saldo existente no sistema SAPLI de controle interno da SRF.

Na impugnação a contribuinte argumenta decadência, tendo em vista que os fatos geradores que deram origem a presente autuação ocorreram 'foram anteriores ao ano base de 1990, exercício de 1991



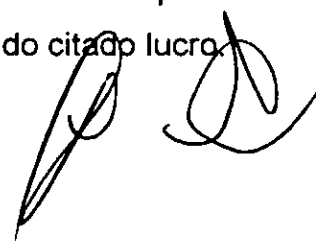
Com efeito, o direito de alterar o resultado fiscal apurado pela contribuinte nos anos-base supracitados efetivamente decaiu cinco anos contados da data da entrega da respectiva DIRPJ dos exercício de 1990. No presente processo, todavia, o resultado fiscal apurado naqueles períodos-base não está sendo alterado, e nem o montante do lucro inflacionário diferível ali consignado.

Assim, sendo o sistema SAPLI da SRF alimentado pelas Declarações de Rendimentos apresentadas pela contribuinte e não tendo sido constatada alguma ocorrência de inexatidão nas informações prestadas nas declarações de rendimentos dos anos-base até de 1990, não de prevalecer as informações daquele sistema, no qual está evidenciado a existência de saldo de lucro inflacionário diferido, proveniente daqueles anos-base, não tributados pela pessoa jurídica, sendo procedente, por conseguinte, a revisão efetuada na DIRPJ/1995 da fiscalizada.

Já quanto à arguição de decadência, nos termos do artigo 173 e/ou 150 do CTN, relativamente aos períodos-base de apuração do lucro inflacionário realizado, esclareça-se o seguinte:

A legislação do imposto de renda concede ao sujeito passivo a faculdade do diferimento do lucro inflacionário. Impõe-lhe, no entanto, a obrigação de adicionar ao resultado do exercício o valor obtido mediante a aplicação do percentual de realização do ativo sobre o lucro inflacionário acumulado, corrigido até a data da apuração, consoante o disposto no artigo 417 do RIR/1994, cuja norma decorre de legislação vigente desde 1991.

Partimos, portanto do princípio que enquanto a contribuinte estiver legalmente apta a diferir a tributação do lucro inflacionário a Fazenda Nacional não poderá exercer o direito de constituir o crédito tributário com base no auferimento do citado lucro.



Ora, se ao fisco é negado o direito de efetuar o lançamento de imposto sobre o lucro inflacionário antes da realização deste, o termo inicial da decadência, com relação ao tributo com base no fato gerador em apreço, vincular-se-á ao reconhecimento, pelo contribuinte, do lucro inflacionário, só começando a ser contado após efetivar-se tal procedimento. Assim, se o instituto da decadência não for adequadamente redimensionado para esses casos, não há razão para que o legislador continuar admitindo diferimento de tributação que se projete muito além do prazo decadencial, implicando em claro prejuízo à Fazenda Nacional de exercício do seu direito de receber o imposto sobre tais parcelas

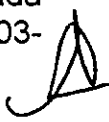
Assim, tão-somente à medida que o lucro inflacionário for sendo realizado é que poderá ir sendo exercitado o direito de o fisco tributar a receita decorrente da valorização do ativo permanente, sendo, então, iniciada a contagem do prazo decadencial pertinente ao lançamento de ofício. O feito fiscal não contém exigência de tributo cujo direito de constituição, à data da autuação, já tivesse sido alcançado pela decadência.

Para o ano-calendário auditado, 1995, tendo por base o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN, o termo final para contagem do prazo decadencial ocorrerá somente no mês de abril de 2001, isto porque a empresa entregou a respectiva declaração em 30/04/96.

Na esteira do entendimento acima, o Conselho de Contribuintes assim se manifestou

"LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - A pessoa jurídica deverá considerar realizada parte do lucro inflacionário acumulado, ainda que se trate de lucro inflacionário diferido, que teve origem em exercício anterior ao quinquênio decadencial." (Ac. 1.Q CC 103-12.932/92 -DO 26/10/94).

"LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO (EX. 91) - No que respeita à realização do lucro inflacionário, o prazo decadencial não pode ser contado a partir do exercício em que se deu o diferimento, mas a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização. " (Ac. 1º CC 103-11.180/97- DO 22/05/97).



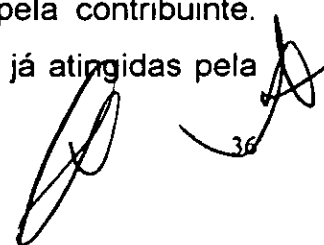
"LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO (EX. 89) - A constatação da realização - ou não - do lucro inflacionário de exercícios anteriores é feita na declaração em que a realização deveria ter sido efetuada pelo contribuinte, sendo o dia de sua entrega o termo inicial da contagem do prazo decadencial." (Ac. 12 CC 106-8.293/96 -DO 24/06/97).

É de se concluir, portanto, que, não estando a Declaração de Rendimentos do exercício financeiro de 1996, ano-calendário 1995, à época do lançamento, abrangida pela decadência, a tributação do lucro inflacionário diferido poderá ser revisada independentemente do período-base do qual o lucro inflacionário tenha se originado. Ademais, o procedimento fiscal não alterou o valor original do lucro inflacionário diferido, apenas, fez prevalecer o valor constante do sistema de controle interno (SAPLI).

Por outro lado, da análise do Demonstrativo do Lucro verifica-se que não foi levado em conta pela fiscalização, para efeito da apuração do saldo em 31/12/1995, qualquer realização anterior do saldo em 31/12/90 do lucro inflacionário acumulado diferido até 1989, seja por baixa, depreciações, amortizações, ou em função da realização mínima obrigatória.

É de se ressaltar que até o encerramento do período-base de 1986 não havia previsão legal determinando prazo para a inclusão, no lucro real, do lucro inflacionário não realizado. Assim, o lucro inflacionário podia ser diferido indefinidamente enquanto não realizado. Todavia, com o advento do Decreto-lei n.º 2341, de 29 de junho de 1987 (art. 23), veio a obrigatoriedade da realização de um valor mínimo do lucro inflacionário acumulado.

Entretanto entendemos que devem ser considerados como realizados, ainda que efetivamente não oferecidos a tributação pela contribuinte nas declarações de rendimentos dos apontados exercícios, uma parcela mínima do lucro inflacionário acumulado, em conformidade com os arts. 362 e 363 do RIR/1980 e arts. 416 a 418 do RIR/1994. Tais valores deveriam ter sido obrigatoriamente tributados pela contribuinte. Como não o foram, e o fisco não efetuou as respectivas cobranças, hoje já atingidas pela



decadência, se for o caso, devem ser excluídos para efeito da composição do saldo acumulado do lucro inflacionário em 31/12/1995.

Portanto voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e no mérito negar provimento ao recurso, mantendo as exigências na mesma forma adotada na decisão do julgador singular.

É o meu voto

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002


MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA