



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10630.000238/2001-61
Recurso n.º : 131.643
Matéria : IRPJ - EX.: 1998
Recorrente : RODOVIÁRIO RAMOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 2004
Acórdão n.º : 105-14.356

IRPJ - DECADÊNCIA - LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO - Atendidos os preceitos próprios do instituto jurídico da decadência, o fisco somente pode efetuar o lançamento de tributo sobre diferença do lucro inflacionário diferido enquanto não prescrito o direito de proceder lançamento relativamente ao período-base em que o lucro real foi composto levando em consideração tal diferimento pela via da exclusão ao lucro líquido. Por outro lado, cada evento que provoca a realização (parcial ou total) do lucro inflacionário diferido se constitui em fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente com relação ao tributo incidente sobre tal realização. Assim, se estabelece autonomia a cada período-base de incidência do imposto de renda, relativamente aos efeitos decadenciais, extensível tal autonomia ao tratamento legal aplicável ao diferimento do lucro inflacionário.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - POSSIBILIDADE - A parcela de prejuízos fiscais apurada até 31.12.94 poderá ser utilizada nos anos seguintes, obedecido o limite de 30% calculado sobre o lucro real do período da compensação.

ENCARGOS - A multa de 75%, aplicada de ofício, não pode ser afastada sob alegação de apresentar caráter confiscatório, o que somente poderia alcançar os tributos. Os juros de mora parametrados pela Taxa Selic podem ser cobrados em conformidade com a lei vigente.


Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

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

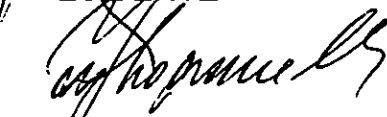
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para acolher a preliminar de decadência em relação ao lucro inflacionário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Corintho Oliveira Machado e José Clóvis Alves.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10630.000238/2001-61
Acórdão n.º : 105-14.356

2



JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE



JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF,
EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e IRINEU BIANCHI.

2

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10630.000238/2001-61
Acórdão n.º : 105-14.356

3

Recurso n.º : 131.643
Recorrente : RODOVIÁRIO RAMOS LTDA.

RELATÓRIO

RODOVIÁRIO RAMOS LTDA., empresa qualificada nos autos, recorreu (fls. 99 a 139), em 22.05.2002 (fls. 99), da decisão da 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, consubstanciada no Acórdão nº 1.056/2002 (fls. 87 a 94), da qual fora intimada em 24.04.2002 (fls. 98), que manteve integralmente exigência relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do ano de 1997, cujo sumário ficou assim estampado na ementa (fls. 87 e 88):

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

Ano-calendário: 1997

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. 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.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITE. No período em tela, para determinação do lucro real, o lucro líquido ajustado só poderia ser reduzido, utilizando-se saldo de prejuízos fiscais, até o limite de trinta por cento.

PROVAS. INDEFERIMENTO

Indefere-se pedido de produção de provas se o processo já contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador; e, precipuamente, quando for requerida com inobservância dos requisitos formais previstos na legislação de regência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação da constitucionalidade ou não de lei é de competência exclusiva do Poder



3

Judiciário, devendo a autoridade administrativa apenas, em consonância com o sistema jurídico vigente, utilizar-se da extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente”

A exigência tem a descrição dos fatos a fls. 02, pelo teor do Auto de Infração de emissão eletrônica decorrente da revisão em procedimentos de Malha Fazenda e indica lucro inflacionário não adicionado ao lucro real e compensação de prejuízos em montante superior ao limite de 30% contemplado na legislação de regência, tudo relativamente ao período de apuração de 1996, exercício de 1997.

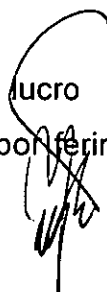
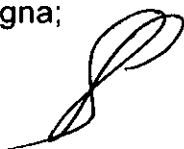
Foi aplicada multa de ofício de 75%.

O recurso voluntário teve seguimento por força do despacho de fls. 184 apoiado no processo nº 10630-001.523/2002-81 de arrolamento de bens e trouxe como argumentos, em apertada síntese:

a) PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Calcada na exigência de diferença de tributo em 1996, relativamente a lucro inflacionário que teria sido apurado ou diferido em 1993, somente sendo formalizado o lançamento em 2001, como demonstrado no Sapli de fls. 10 a 14;

b) Alegação de inconstitucionalidade em tributar o lucro inflacionário, por se tratar de mero referencial dos efeitos inflacionários da economia, nunca renda auferida ou patrimônio acrescido;

c) A limitação em 30% do lucro real para compensar prejuízos anteriormente constituídos seria inconstitucional por ferir princípios maiores insculpidos na Carta Magna;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10630.000238/2001-61
Acórdão n.º : 105-14.356

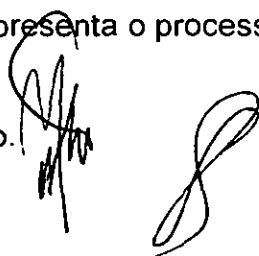
5

d) A multa aplicada de ofício – 75% - teria efeitos confiscatórios, e;

e) Seria ilegal a aplicação da variação da Taxa Selic para mensurar os juros moratórios devidos.

Assim se apresenta o processo para julgamento

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature is on the left, appearing as a dense, somewhat illegible scribble. The second signature is on the right, consisting of a large, stylized loop followed by a vertical stroke.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

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

A recorrente trouxe séria inconformidade no seu recurso pelo fato de a autoridade julgadora recorrida ter-se recusado a apreciar preceitos constitucionais expendidos em sua impugnação.

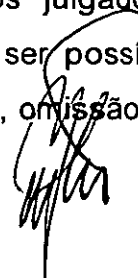
Aqui, tal reclamação não foi apresentada sob a forma de preliminar, mas, se sensibilizasse o Colegiado, seria acolhida pela declaração de nulidade da decisão recorrida, motivo que me leva a tratar a questão como preliminar.

Essa discussão é trazida amiúde, porquanto é procedimento reiterado das autoridades julgadoras de primeiro grau se recusarem a apreciar aspectos constitucionais contidos na legislação ordinária, evitando o confronto da norma maior organizadora do nosso sistema jurídico.

Isso em decorrência de expressa ordem superior, trazida em atos administrativos vinculantes, firmados pelo Sr. Secretário da Receita Federal.

É evidente que tal comportamento em nada contribui para o enriquecimento da cultura jurídica ou processual, nem para a justiça fiscal.

É que a não apreciação de argumentos julgados importantes pelos contribuintes, sob a simples e escassa alegação de não ser possível apreciar aspectos constitucionais da legislação, traz consigo, em grande dose, omissão no exame da matéria



posta em discussão, o que lhe permite indignação pelo "*menos caso*" de seu trabalho argumentativo.

Porém, na maioria das vezes, de alguma forma, mesmo que perfunctoriamente, a decisão recorrida menciona a inaplicabilidade dos argumentos aos níveis infraconstitucionais, o que supre de alguma forma a apreciação da discussão.

Venho votando reiteradamente que, apesar de entender estar o cidadão e o julgador, mesmo no âmbito administrativo, submissos primeiramente ao texto constitucional, erigido que foi como norma social e política delimitadora das demais normas, a postura das autoridades administrativas julgadoras de primeiro grau não chega ao limite de provocar a nulidade de seus julgamentos, sempre que apreciam os argumentos do contribuinte de alguma forma.

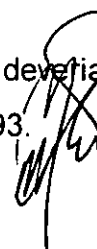
Mesmo entendendo que a afirmativa de recusa em apreciar preceitos constitucionais é forte e em nada colabora com o deslinde dos feitos, tal afirmativa, isoladamente, não inquina nulidade ao julgamento, já que geralmente é suprida pela apreciação da argumentação sob outros limites.

Assim, a decisão recorrida tem validade e o recurso deve ser apreciado.

Relativamente ao lucro inflacionário, seu demonstrativo, trazido pela fiscalização sob a forma do formulário Sapli preenchido – fls. 10 a 14, com valores significativos no período de janeiro de 1993 a 1997.

O lançamento abrangeu apenas o mês de dezembro de 1996, referente à apuração anual do lucro real, incidindo o tributo sobre R\$ 982,78.

Mais uma vez a discussão se cinge a provas que deviam ser produzidas relativamente a período já alcançado pela decadência, ou seja, 1993.



O fisco traz como prova o formulário Sapli preenchido, e no qual não é possível se confirmar por outro meio a real existência ou diferimento do lucro inflacionário, apenas a presunção de que foi ele datilografado à vista das declarações de rendimentos. Presunção essa que não encontra qualquer respaldo mais consistente, ainda mais que tal datilografia é efetuada por funcionários administrativos, nem sempre com preparo para exame a avaliação da situação fiscal do contribuinte.

A recorrente, traz apenas alegação de que a decadência a protege e nenhuma prova concreta de que não tenha havido o diferimento do lucro inflacionário em 1993.

O Sapli não indica se o lucro inflacionário, que teria se formado nos meses de janeiro e fevereiro de 1993 decorre de saldo credor de correção monetária de balanço ou de prejuízos fiscais a compensar.

O Sapli, preenchido relativamente ao período de janeiro de 1993 a 1997, em nenhum de seus meses (à exceção de dezembro de 1996) apontou qualquer realização de lucro inflacionário, cuja obrigatoriedade de realização decorre do art. 6º da Lei nº 9.065¹, de 20 de junho de 1995, o que torna seus valores, no mínimo, incorretos.

A verdade é que, nem o fisco possuía por ocasião do lançamento as provas de que o seu Sapli estava corretamente preenchido, já que se possuísse a declaração de rendimentos relativa ao ano de 1993 deveria tê-la trazido aos autos, nem o contribuinte tinha obrigação de possuir os comprovantes e livros relativos a operações ocorridas em período anterior a cinco anos, nem trouxe provas pertinentes aos autos, o que impossibilita a aferição prática do fato fulcral de ter havido ou não a opção do contribuinte em diferir o

¹ Art. 6º A pessoa jurídica deverá considerar realizado em cada ano-calendário, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário, quando o valor, assim determinado, resultar superior ao apurado na forma do § 1º do art. 5º.

Parágrafo único. A realização de que trata este artigo aplica-se, inclusive, ao valor do lucro inflacionário apurado no próprio ano-calendário.

seu lucro inflacionário, sequer é possível efetuar a conferência de que tal lucro inflacionário existiu.

As únicas informações acerca dos valores patrimoniais ou contábeis da empresa são a declaração de rendimentos do período autuado – ano de 1996 (fls. 18 a 42) e o rol de bens arrolados para garantir o seguimento ao recurso (fls. 175 a 182).

A declaração de rendimentos relativa ao período encerrado em 31.12.1996, indica a existência, já no ano anterior, de bens depreciáveis (veículos, edificações, e instalações, etc.) bem como elevado índice de depreciação.

No rol de bens arrolados, que estranhamento alcança o valor de R\$ 7.174.910,41 (fls. 182) para apoiar o seguimento a um recurso que envolve crédito tributário de R\$ 22.682,44 (fls. 01), consta prédios e benfeitorias referenciadas ao ano de 1977 e seguintes, caminhões com ano de fabricação de 1976, 1977, 1981, 1984 e outros, todos bens que, se contabilmente depreciados teriam provocado forçosamente a apropriação de depreciações inclusive nos meses abrangidos pelo Sapli, de janeiro de 1993 em diante.

Tais depreciações, independentemente da realização mínima legal do lucro inflacionário, teriam provocado a realização de algum valor a partir de janeiro de 1993, até o final de 1996, antes da base da exigência em discussão.

Mas nenhuma dessas realizações consta do Sapli, o que lhe tira o fundamental conceito de precisão e certeza.

Não há como precisar, pelos documentos acostados aos autos, mas eventuais baixas do ativo permanente também teriam produzido a realização de lucro inflacionário, situação bastante comum em empresas com o ramo da recorrente, de transporte rodoviário.



Não me parece crível que a fiscalização, se tivesse preenchido o Sapli juntados aos autos, à vista das declarações de rendimentos, não percebesse a realização do lucro inflacionário que teria ocorrido diante das baixas de bens e de sua depreciação no período de janeiro de 1993 a dezembro de 1996, o que me permite concluir que o preenchimento do Sapli não foi acompanhado do necessário cuidado técnico que lhe confira segurança quanto aos valores nele contidos.

E a anotação acerca do diferimento, também terá sido concluído com a mesma falta de atenção?

Tal diferimento terá correspondido à opção do contribuinte?

São questões que não podem ser respondidas pelas provas juntadas aos autos, absolutamente insuficientes.

Assim dois argumentos me levam a encaminhar o voto no sentido de dar provimento ao recurso relativamente ao presente item.

O primeiro baseado na insegurança visível no levantamento fiscal refletido no preenchimento descuidado do Sapli.

Insegurança essa que me induz a fortalecer a percepção de que os dados inseridos no Sapli relativamente a janeiro e fevereiro de 1993 não foram objeto do necessário acompanhamento, pela fiscalização, mediante apontamento de divergências com as declarações do contribuinte em tempo hábil que lhe permitisse produzir provas contrárias ou concordantes com a posição da fiscalização.

Assim, entendo que não podia, a fiscalização, em 2001, recompor valores relativos a 1993, ainda mais que o fez sem qualquer cuidado aparente de confronto com os



registros contábeis da recorrente, como pude concluir das observações anteriormente relatadas.

Ainda é de se mencionar que o crédito tributário contido nesse item corresponde ao tributo incidente sobre R\$ 982,78, o que lhe dá uma dimensão muito pequena, mas nem por isso está o fisco dispensado de produzir o lançamento baseado em sólidas provas que permitam aferir sua validade e legalidade.

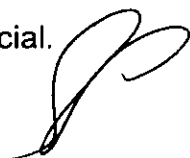
Não fosse inconsistente, seria o lançamento, no mínimo, exagerado.

Dessa forma, entendo que a retroação a período já decadente para inserir valores nos levantamentos fiscais, ainda mais sem que provas de seu acerto constem dos autos, deve ser obstado, uma vez que o instituto da decadência visa garantir a segurança jurídica do sistema.

E mais, a decadência, no dizer geral no meio jurídico, não se presta para fazer justiça, nem para isso existe, mas apenas para garantir a segurança do modelo jurídico brasileiro.

Assim, alinhavo a seguir as razões acerca do acolhimento da preliminar de decadência como segundo argumento para prover o recurso neste item.

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.



Apesar de não estar expressamente declarado pela fiscalização, deduzo que ela considerou que a empresa fez “*sumir*” de sua declaração o saldo de lucro inflacionário diferido a tributar.

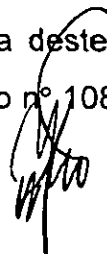
Se existiu diferimento de lucro inflacionário em 1993, a Fazenda Pública tinha cinco anos para detectar qualquer falha em seu diferimento. Não o fez em tal período e pretendeu montar valores em 2001, portanto oito anos depois. E nem considerou, como em outros processos a autoridade lançadora ou julgadora considerava, quais sejam as realizações mínimas obrigatórias.

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)

(...)

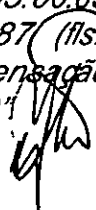
b) alega também estar decaído, a época da entrega do auto de infração (04/04/91), o direito de se efetuar fiscalização no exercício de 1985 (texto do relatório)"

(...)

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"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10630.000238/2001-61

Acórdão n.º : 105-14.356

14

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



14

podendo ser tributadas no sexto e 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.

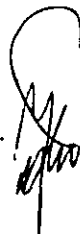
No caso em pauta a ação fiscal deveria ter ocorrido antes de 05.06.1990 para que se pudesse proceder a glosa intentada.

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 suprimentos 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 nº 1.598/77, art. 6º)”

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 nº 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."

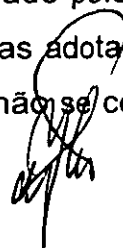
(destaquei)

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.

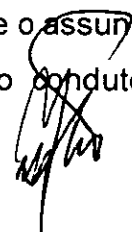
Assim, não pode a fiscalização apanhar diferenças apontadas e localizadas em períodos já alcançados pela decadência e, mediante sua consideração, exigir, por exemplo a realização de valores majorados, além daqueles decorrentes do cálculo exato sobre o montante que não mais pode ser alcançado pelo impedimento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

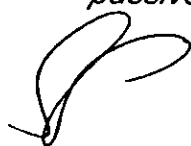
É de se mencionar os argumentos adotados pela autoridade julgadora de primeiro grau (Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas, SP), reproduzidos no voto mencionado, assim expressos:

“Nesse contexto, tem-se que o interessado explicitou sua opção irrevogável 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 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 coma Notificação de Lançamento Suplementar do exercício de 1987 (PROCESSO Nº 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 FISCAL 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 consequência, 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.



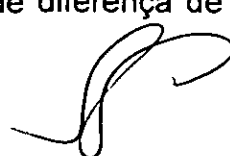
Isso pode ser demonstrado graficamente no seguinte quadro:

Período-base	Evento	Valor	Vencimento do prazo decadencial
	Diferimento de lucro inflacionário –	100.000,0	
X0	EXCLUSÃO	0	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 data.

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.


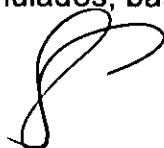
Se porém, ela comparecer à empresa em procedimento fiscalizatório (ou proceder qualquer verificação interna) apenas no ano X9, ela somente poderá proceder a lançamento de diferença de tributo relativamente aos períodos-base de X4, X5, X6, X7 e



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. Concordo 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.

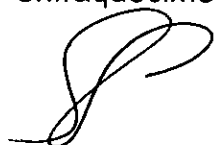


O advento do uso do computador para o controle eletrônico dos valores pendentes de tributação torna tal controle absolutamente simples e seguro, e, no caso da Secretaria da Receita Federal, a automatização trazida pela entrega das declarações de rendimentos usando a via Internet ou em disquete faz com 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.

Em verdade, o problema que ora se discute somente existe em decorrência da precariedade dos lançamentos formalizados por autos de infração emitidos pro meio eletrônico decorrentes de revisão interna, sem que o autor do feito proceda às verificações necessárias para comprovar a ocorrência do fato gerador, cuja sistemática veio substituir o lançamento por notificações de lançamento e foram canceladas, por nulidade, às centenas e o mecanismo de lançamento que as substituiu continuou eivado dos mesmos vícios e imperfeições.

Assim, tanto pela precariedade do lançamento, quanto pelo acolhimento da preliminar de decadência, voto por prover o recurso relativamente ao presente item, excluindo da tributação o montante de R\$ 982,72.

Já, em relação ao segundo item, caracterizado pelo excesso na compensação de prejuízos, tenho entendimento diverso.

Os limites da discussão são claros e meu voto segue ditames de posição anterior já exposta a esse Colegiado.

A despeito de posição pessoal tendente a entender que a compensação de prejuízos deve ser regida pela legislação da época de sua formação, cujos efeitos jurídicos acompanhariam o saldo a compensar sem alterações nos seus limites e forma de



compensar, me curvo à maioria predominante neste 1º Conselho de Contribuintes, que acompanha o entendimento do judiciário, principalmente à vista de decisões do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas que apreciam a questão.

O STF já se manifestou, mesmo que parcialmente, sobre a vigência dos efeitos jurídicos da trava na compensação dos prejuízos, nos limites de 30% do lucro tributável no período da compensação, quando, no RE-232.084/SP (Recurso Extraordinário), no Relato do Min. Ilmar Galvão, decidiu sob a ementa:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 812, DE 31.12.92, CONVERTIDA NA LEI Nº 8.981/95. ARTIGOS 45 E 48, QUE REDUZIRAM A 30% A PARCELA DOS PREJUÍZOS SOCIAIS, DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, SUSCETÍVEL DE SER DEDUZIDA DO LUCRO REAL, PARA APURAÇÃO DOS TRIBUTOS EM REFERÊNCIA. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA IRRETROATIVIDADE. Diploma normativo que foi editado em 31.12.94, a tempo, portanto, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado. Descabimento da alegação de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade, relativamente ao Imposto de Renda, o mesmo não se dando no tocante à contribuição social, sujeita que está à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da CF, que não foi observado.

Recurso conhecido, em parte, e nela provido.”

(Decisão Unânime)

(Julgamento em 04/04/2000 – Primeira Turma – DJ 16/06/2000 PP. 0039)

A discussão infraconstitucional do texto legal aplicado vem encontrando o STJ alinhado em suas decisões, pela legalidade da aplicação da trava, tanto sobre os estoques de prejuízos fiscais a compensar existente em 31.12.94, quanto relativamente aos prejuízos fiscais formados posteriormente.

Por oportuno trago os seguintes precedentes jurisprudenciais, que bem demonstram a corrente dominante no judiciário, acerca da apreciação do mérito da questão discutida no presente processo:



IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITAÇÃO - LEGALIDADE

**Recurso Especial nr. 161.222 - Paraná
(1997/0093641-4)**

Relator: Min. Eliana Calmon
Recte: Café Damasco S/A
Advogados: Wilson Naldo Grube Filho e Outros
Recdo: Fazenda Nacional
Procs: Gilberto Etchaluz Villela e Outros

Ementa

"Tributário - Dedução dos Prejuízos: Limitação da Lei n° 8.981/1995 - Legalidade.

- 1. A limitação estabelecida na Lei n° 8.981/1995, para dedução de prejuízos das empresas, não alterou o conceito de lucro ou de renda, porque não se imiscuiu nos resultados da atividade empresarial.*
- 2. O art. 52 da Lei n° 8.981/1995 diferiu a dedução para exercícios futuros, de forma escalonada, começando pelo percentual de 30% (trinta por cento), sem afronta aos arts. 43 e 110 do CTN.*
- 3. A legalidade do diferimento não atingiu direito adquirido, porque não havia direito adquirido a uma dedução de uma vez. O direito ostentado era quanto à dedução integral.*
- 4. Dissídio pretoriano comprovado, sem aceitação da tese nele contida, pautada no entendimento da agressão ao art. 43 do CTN.*
- 5. Recurso especial improvido."*

(REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO N° 59 pg 227)

IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO -
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - LIMITAÇÃO
(Despacho da Ministra Nancy Andrighi, do STJ)

**Recurso Especial nr. 233.196 - Ceará
(1999/0088621-6)**

Relator: Min. Nancy Andrighi
Recte: Fazenda Nacional
Proc.: Walter Giuseppe Manzi e Outros
Recdo: Dinel Participações Ltda.
Advogado: Jales de Sena Ribeiro e Outros

*"Recurso Especial Tributário - Medida Provisória n° 812/94 -
Compensação de Prejuízos Fiscais Limitação.*



I - Não existe direito líquido e certo a proceder-se à compensação dos prejuízos fiscais acumulados até 31/12/1994 sem os limites estabelecidos pela Lei n.º 8.981/95.

II- Recurso a que se dá provimento, com arrimo no art.557, par.1-A, do CPC, para denegar a segurança."

(REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO N.º 61 pg 210)

**Recurso Especial n.º 257.639 - Santa Catarina
(2000/0042714-4)**

Relator: Min.Garcia Vieira

Recte: Somar S/A Indústrias Mecânicas

Advogado: Tamara Ramos Bornhausen Pereira e Outros

Recdo: Fazenda Nacional

Proc.: Ricardo Py Gomes da Silveira e Outros

Ementa

"Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas.

Compensação de Prejuízos - Fiscais - Lei n.º 8.921/95

Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos, bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais excedentes a 30% poderá ser efetuada, integralmente, nos anos calendários subseqüentes.

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei n.º 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

Recurso improvido."

(REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO N.º 62 pg 228/229)

No âmbito administrativo, a questão está posta no mesmo diapasão, onde se pode ver a uniformidade das decisões, com poucas exceções, em votações isoladas na 1ª Câmara, ao início da apreciação da matéria, e da 3ª Câmara.

As teses oferecidas pela recorrente, acerca da anterioridade e irretroatividade e da proteção ao direito adquirido estão rebatidas nos acórdãos trazidos acima como indutores da presente decisão, o que torna desprovidos fazer nova apreciação



de seus conteúdos, que, como vem decidindo reiteradamente o judiciário, não se aplicam ao caso concreto.

Quanto a este item, voto pela manutenção da decisão recorrida.

Relativamente aos aspectos confiscatórios da multa aplicada de ofício, de 75%, este Colegiado vem se manifestando reiteradamente pela sua inoportunidade, considerando tal multa aplicável aos procedimentos de ofício, sem qualquer ofensa à legalidade.

Igualmente, a aplicação da variação da Taxe Selic, para parametrar os juros moratórios incidentes nos lançamentos de ofício, vem encontrando aplicação quase unânime neste Colegiado, devendo ser mantida, até pelos fundamentos da decisão recorrida, que, nesse item, como no anterior, não merece reforma.

Dessa forma, é de se adotar os argumentos expendidos pela autoridade julgadora de primeiro grau, pelo acolhimento da legalidade da cobrança dos juros moratórios apoiados na variação da taxa Selic, bem como no entendimento de que a censura quanto ao caráter de confisco se restringe aos tributos, sem macular as penalidades que lhe são acessórias.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar apreciada e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir de tributação a importância de R\$ 982,78.

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


JOSÉ CARLOS PASSUELLO 