

T

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo no. 10650.000.266/91-62
Acórdão no. 108-00.317

Sessão de: 05 de julho de 1993

Recurso : 101.707 - IRPJ EXS: DE 1986 A 1988

Recorrente: AGROPECUARIA BOM PASTOR LTDA.

Recorrida : DRF UBERABA/MG

YSS.

IRPJ - COMPETENCIA: O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional é funcionário legalmente habilitado para promover a verificação dos livros e documentos da contabilidade do contribuinte e bem assim, exigir o cumprimento de suas obrigações fiscais.

DECADENCIA: A fluência do prazo decadencial exclui fatos anteriormente ocorridos à apreciação da fiscalização.

DESPESAS PRE-OPERACIONAIS: Despesas relativas à implantação de projetos de reflorestamento, são classificadas no Ativo Permanente (Diferido) amortizáveis no período compreendido entre o início e o término de sua exploração. A correção monetária de balanço relativa a tais itens deve ser apropriada.

OMISSÃO DE RECEITA: Os suprimentos de caixa feitos pelos sócios, a título de empréstimos, que não tiverem a origem do numerário e a efetiva entrega comprovada, permitem a presunção de omissão de receita.

POSTERGACÃO DE IMPOSTO: A tributação de receitas deve obedecer ao regime de competência, somente admitido o seu diferimento mediante critério técnico e previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGROPECUARIA BOM PASTOR LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por incompetência do AFTN para auditar a empresa; b) acolher a preliminar de decadência em relação aos efeitos fiscais decorrentes da recomposição contábil do ativo permanente procedida pelo Fisco no exercício de 1985, período-base de 1984. II) Por maioria de votos: a) acolher a preliminar de decadência, levantada de ofício pelo Cons. Mário Junqueira Franco Júnior, em relação ao exer-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo no. 10650.000.266/91-62
Acórdão no. 108-00.317

cício de 1986, período-base de 1985, vencidos os Cons. José Carlos Passuello (relator), Rubens Machado da Silva (suplente convocado) e Luiz Alberto Cava Maceira. III) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para ajustar a exigência aos efeitos decorrentes das preliminares acolhidas, na forma do voto do relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Cons. Mário Junqueira Franco Júnior para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, DF. em 05 de julho de 1993


JACKSON GUEDES FERREIRA

- PRESIDENTE


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

- RELATOR DESIGNADO


VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSAO DE: 09 JUN 1995

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONCALVES PANTOJA, ADELMO MARTINS SILVA.

R E L A T O R I O

AGROPECUARIA BOM PASTOR LTDA., pessoa jurídica de direito privado, por intermédio dfe seu representante (documento às fls. 192), recorre a este Conselho (fls. 213/28, complementado com a petição às fls. 231/2) pleiteando reforma da decisão (fls. 199/209) prolatada pela Delegacia da Receita Federal em Uberaba (MG), que indeferiu impugnação (fls. 99/110) referente ao lançamento descrito fl. 1.

2. O procedimento fiscal, referente aos anos-base de 1985/7, exercícios de 1986/8, descreve os fatos e os fundamentos às fls. 6/10, aponta as seguintes infrações:

A) ANO-BASE: 1985 - EXERCÍCIO: 1986

- 1) omissão de receitas, caracterizada por suprimentos de caixa efetuados proporcionalmente pelos sócios, sem que fosse comprovada a origem e efetiva entrega do numerário (fls. 15/8).....Cr\$ 200.170.354,00
- 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. 11).....Cr\$ 178.796.270,00
- 3) crédito complementar da correção monetária das despesas pré-operacionais (fls. 12).....Cr\$ 107.069.008,00
- 4) (-) prejuízo fiscal apurado.....Cr\$ 119.219.076,00
- 5) (-) amortização proporcional das despesas pré-operacionais (Cr\$ 435.755.447,00 x 20%: 12 x 2).....Cr\$ 14.191.848,00
Cr\$ 352.624.708,00

B) ANO-BASE: 1986 - EXERCÍCIO: 1987

- 1) postergação do pagamento do imposto, por inexatidão do período base de apro-

priação de receitas e despesas aos re-	
sultados.....Cr\$	2.024.739,86
2) crédito complementar da correção monetá-	
ria.....Cr\$	106.376,00
3) prejuízo fiscal apurado no exercício de	
1985 e convertido em lucro, pela reclas-	
sificação das contas.....Cr\$	234.649,00
4) prejuízo fiscal do exercício de 1986, con-	
vertido em lucro em razão das alterações	
acima.....Cr\$	201.744,00
5) (-) amortização proporcional das des-	
pesas pré-operacionais (Cr\$720.463,35 x	
20%).....Cr\$	144.092,00
	Cr\$ 2.423.416,86

C) ANO-BASE: 1987 - EXERCÍCIO: 1988

1) postergação do pagamento do imposto, por	
inexatidão do período base de apropria-	
ção de receitas e despesas aos resulta-	
dos.....Cz\$	636.086,58
2) crédito complementar da correção monetá-	
ria.....Cz\$	1.865.040,00
3) (-) amortização proporcional das des-	
pesas pré-operacionais (Cz\$ 3.153.352,00	
x 20%).....Cz\$	630.670,00
	Cr\$ 1.870.456,58

3. Ciente dos termos do auto de infração em 04/04/91 (fls. 95), a empresa em 06/05/91 solicitou prorrogação do prazo para apresentar defesa (fls. 97), que lhe foi concedida (fls. 98), tendo, por isso, apresentado em 20/05/91 (segunda-feira) a impugnação (fls. 99/110), contendo:

a) como matéria inicial indica terem sido realizadas atividades privativas de contador diplomado, sendo indispensável a menção do número de registro do autuante no Conselho de Contribuintes, sob pena de nulidade 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;

c) sobre os suprimentos de caixa, afirma que o parágrafo 3o. do art.

12, do Decreto-lei nr. 1.598/77 (com a redação dada pelo Decreto-lei nr. 1.648/78), somente permite a tributação ora imposta, se constatada renda omitida, o que não foi, além de os supridores terem lastro em suas respectivas declarações de rendimentos; complementa, ainda, que inexiste proibição de suprir-se o caixa com dinheiro e a fiscalização não pode criar requisitos para a validade ou prova do ato jurídico, competindo isso a legislação ordinária (art. 110, CTN, tendo o procedimento sob análise sido realizado conforme as normas legais, e o que quer o Fisco é inverter a exegese do diploma legal, como já decidiu este Conselho nos acórdãos nr. 101-81.025 e 105-4.208 (fls. 111/26);

d) sobre a compensação de prejuízos, como já demonstrado anteriormente, decaiu o direito de fiscalizar o exercício de 1985, devendo o mesmo ser restabelecido;

e) no item sobre a infração identificada como glosa de despesas de custeio e despesas operacionais, não há indicação de qualquer fundamento técnico ou legal e nem encontra apoio na lei ou em técnicas contábeis; conforme o objeto social da empresa e seus registros, ela já cumpria seus objetivos desde a sua fundação (01/303/84), nada importando que as vendas, por conta de terceiros, somente se iniciaram em novembro/85, este é apenas um dos seus objetivos sociais, por isso a ação fiscal está fundada em sofisma, o que implica em abandonar a escrituração da empresa, sem qualquer prova, caracterizando autêntica desclassificação indireta, proibida por lei e não acobertada pela jurisprudência deste Conselho;

f) pelos mesmos fundamentos incorreu a postergação do pagamento do imposto, nos exercícios seguintes, pois é inexata a alegação quanto ao período base de apropriação das despesas e receitas, sendo, portanto, indevidos os ajustes constantes do auto de infração;

g) ao final requer seja deferida a impugnação e determinado o arquivamento do processo.

4. As fls. 194/8, foi acostada informação fiscal, que

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr. 10650/000.266/91-62

ACORDÃO N. 108-00.317

analisa cada um dos itens contestados na impugnação, proponho, ao final, a manutenção integral do seu procedimento original.

5. A autoridade monocrática em sua decisão (fls. 199/209), fundamenta:

a) informa não merecer acolhida nenhuma das alegações quanto a nulidade do lançamento, pois a função de fiscalizar e atribuída aos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, através da Lei nr. 2.354/54, art. 7o, 4 (art. 642, do RIR/80) e, restando dúvidas sobre a hierarquia das leis, cita o art. 195, do CTN;

b) sobre as atividades da empresa, sua formação e funcionamento, informa a legislação pertinente (Lei nr. 6.404/76 e Decreto-lei nr. 1.598/77), consubstanciada no Parecer Normativo CST nr. 108/78, que indica serem os empreendimento florestais integrantes do ativo permanente; na mesma Lei acima citada, em seu art. 179, inciso V, "c", é disposto que se classificam no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, portanto, amortizáveis em vários anos, e, entre elas, as despesas pré-operacionais ou pré-industriais, quando não se identificarem com o ativo imobilizado ou de investimento; este deveria ter sido o procedimento da empresa, que, no entanto, levou ao resultado do exercício, despesas que se classificam como gastos pré-operacionais, desobedecendo os dispositivos legais;

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 arguida é irrelevante, pois o ativo é permanente e o resultado influiu 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 levados 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 cálculos da produção total e as respectivas cotas de amortização;

d) sobre a infração decorrente do suprimento de caixa, cita novamente a legislação pertinente, hoje consubstanciada no art. 181, do RIR/80, discorre sobre as provas acostadas aos autos, que não identificam razão à impugnante, pois lhe faltam as características legais, e os acórdãos citados na defesa, justamente identificam que os interessados conseguiram comprovar os requisitos, o que não acontece agora;

e) sobre o item postergação do pagamento de imposto (exercícios de 1987 e 1988), a empresa auferiu receitas líquidas, resultante da apuração de resultado de projetos florestais, escriturando os valores em Resultados de Exercícios Futuros, sem nenhuma prova para esse procedimento, estando, pois correta a ação fiscal.

6. Ciente da decisão em 06/09/91 (sexta-feira, AR, fls. 211), a empresa, em 08/10/91 (fls. 212), apresenta recurso às fls. 213/28, complementando, em 15/10/91 (fls. 230), com a petição às fls. 231/2, contendo:

a) como preliminar inicial de nulidade, insiste em afirmar que o trabalho fiscal foi realizado por quem não estava habilitado a tanto, face as atividades de auditoria e revisão contábil serem inerentes a contador (art. 26, do Decreto nr. 9.295/46), não tendo a decisão ora recorrida dado o tratamento devido aos seus argumentos, mas o ato é nulo por ter sido praticado por quem não estava apto a exercê-lo; prossegue, quanto a nulidade, no tópico que denomina "PROCEDIMENTO ABSURDO", em razão de a fiscalização ter alterado elementos de período já atingido pela decadência, refletindo seus efeitos aos exercícios posteriores, sendo aqueles valores imutáveis face a homologação dos valores do exercício de 1985, transcreve o art. 711, do RIR/80, e jurisprudência deste Conselho (Acórdãos nr. 103.06.416/84 e 103.8.678/88, fls. 217/8), além de mencionar outras decisões constantes das notas ao artigo já citado, in RIR/91 da Ed. Resenha Tributária;

b) no item referente ao suprimento de caixa por sócios da empresa, reitera, fundamentação sob nova forma, os mesmos argumentos já

expendidos na defesa inicial, caracterizando haver origem e efetividade do numerário e descumprimento pelo Fisco das normas vigentes, sobre essas invoca o princípio da legalidade, explícito no art. 153, parágrafo 29, da Constituição Federal, além de citar doutrina internacional e nacional, para concluir com os ditames do CTN, nos artigos: 97, III; 142, parágrafo único: 116 e 112, II, afirmando que nenhum desses foi obedecido pela fiscalização; a seguir discorre sobre cada um desses requisitos (definição do fato gerador, verificação de sua ocorrência e prova concreta de sua existência, nela não se admitindo presunção, cita, além dos dispositivos legais, doutrina processual civil e jurisprudência, pertinentes a matéria, e, ao final, expressa, sinteticamente, que a exigência tributária está eivada de vícios insanáveis;

c) quanto as glosas de despesas de custeio e despesas operacionais, reitera os termos da impugnação, e diz que se o reflorestamento pertencesse a própria empresa o tratamento fiscal estaria correto, mas a recorrente é mera prestadora de serviços, efetuando tão somente a administração de projetos, implantados com recursos de incentivos fiscais de terceiros; a seguir relata os procedimentos dessa atividade, identificando sua remuneração, que se restringe a um percentual sobre os gastos de manutenção e uma parcela sobre o corte e comercialização da madeira, como retribuição dos serviços prestados; assim, indaga: como incorporar as despesas ao ativo permanente se as florestas pertencem a terceiros; os dispositivos citados indicam que as florestas pertencem a empresa, mas, na verdade, elas são de terceiros, evidenciando como ilegal o lançamento tributário pertinente a essa matéria; em 15/10/91 9fls. 230), solicita (fls. 231/2) juntada de documentos (fls. 233/91), que se referem a contratos de substituição de administradora, aprovados pelo IBAMA, comprovando indubitavelmente que os projetos de reflorestamento pertencem a terceiros, ilidindo de vez a imputação fiscal de que as florestas era da recorrente e, por isso, lhe deu tratamento de investimento quando deveria ser de despesas de manutenção.

d) ao final requer seja dado provimento integral ao recurso para anular a exigência fiscal.

E o relatório.

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator Designado.

Peço vênia ao Ilustre Conselheiro Relator para discorrer de seu voto na apreciação da preliminar de decadência levantada de ofício. Isto porque entendo que o lançamento do IRPJ é por homologação, tendo como "dies a quo" do prazo decadencial a data do fato gerador.

O Código Tributário Nacional estabelece a regra geral do instituto do lançamento, necessário a constituir e formalizar o crédito tributário através da constatação da existência da obrigação tributária, conferindo-lhe exigibilidade. Prescreve o artigo 142:

Art. 142: "Compete privativamente a autoridade de administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único: A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Portanto, como regra geral o lançamento é privativo da autoridade administrativa. Porém, é o próprio Código tributário que estabelece as exceções pertinentes, definindo nos arts. 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento, i.e. por declaração, de ofício e por homologação. O lançamento de ofício é o único a amoldar-se à regra matriz. Os demais, todavia, são classificados, por exceção à regra, pelo maior ou menor grau de participação da autoridade administrativa na constituição do crédito pelo lançamento. Sistemáticamente, as modalidades se distinguem por total participação do fisco, lançamento "ex officio", pela participação conjunta entre contribuinte e Fisco, lançamento por declaração e pela ausência de participação do Fisco em todo o procedimento até a consumação do pagamento, lançamento por homo-

logação. Nenhum outro critério foi utilizado pelo legislador para distinguir as formas de lançamento, fosse pela complexidade dos cálculos necessários à apuração da base de cálculo, cumprimento de obrigações acessórias prévias, natureza do tributo, etc. Nem mesmo ousou o legislador a encerrar determinado tributo em qualquer modalidade de lançamento. Sendo assim, ao intérprete cabe avaliar cada fato dentro da ótica de distinção adotada pelo legislador, sob pena de extrapolar em sua função, definindo critérios outros ao arrepio daquele previsto na lei, com natureza complementar à Constituição, que define normas gerais de direito tributário.

Com a evolução das relações comerciais e a necessária rapidez da arrecadação, é de se concluir que o lançamento por declaração deixa de configurar a hipótese mais frequente. Hodiernamente, a legislação procura dispor sobre todos os aspectos necessários para que o contribuinte apure e determine a base de cálculo bem como proceda ao recolhimento do tributo em datas e períodos determinados. Tudo isso sem o menor envolvimento efetivo do Fisco. E a confirmação da abrangência atual do lançamento por homologação. Neste mesmo diapasão, o Ilustre Conselheiro Luiz Henrique de Barros Arruda demonstrou, de forma brilhante, no Acórdão nr. 103-11.801, o ocorrido com IRPF após a edição do Decreto-lei nr. 1.967/82. Com a devida vênia, cito a seguinte passagem desta decisão, verbis:

"Com a edição do DL 1967/82, modificou-se tal situação, passando aquele diploma legal a fixar prazo para pagamento do Imposto desvinculado da entrega da Declaração de Rendimentos e, portanto, do exame prévio dos fatos pela Autoridade Administrativa, dispondo ainda, em seu artigo 16, da seguinte forma:

Art. 16 - A falta ou insuficiência do recolhimento do imposto, duodécimo ou quota, nos prazos fixados nestes Decreto-lei, apresentada ou não a Declaração de Rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento "ex officio", acrescida em qualquer dos casos de juros de mora. (grifei).

Tipificada está, pois, a espécie de lançamento por homologação, como definido no art. 150 do CTN, cuja essência consiste no dever do contribuinte de efetuar o pagamento do tributo na data estipulada em lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa."

Não obstante, tese contrária tem prevalecendo para configurar lançamento como por declaração, em razão da concomitante "notificação de lançamento" ao recibo de entrega Fermissa máxima vênia, não posso concordar. Como bem demonstrado no aresto supracitado, a partir do Decreto-lei 1967/82, a entrega da declaração de rendimentos, passou a ser mero cumprimento de obrigação acessória apesar da denominação de "notificação de lançamento" empregada ao recibo de entrega. Outrossim, vale salientar que carimbo de instituição financeira não preenche o requisito geral de que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, bem como atividade vinculada e obrigatória. As exceções a esta regra geral, conforme já mencionado, pressupõem uma maior ou menor participação da autoridade administrativa, porém, frente à participação do sujeito passivo, mas não admitindo a delegabilidade do ato de lançar, consoante seu dever em cada modalidade de constituição do crédito tributário. Ainda assim, se considerarmos o Recibo de Entrega da declaração acompanhado de notificação de lançamento, como compatibilizar a impossibilidade que surgiria, em obediência ao 10.º do art. 147 do CTN, de retificação da própria declaração? Se assim o fosse, a declaração seria simplesmente irretificável e letra morta as normas para tanto constantes do DL. 1967/82.

Por fim, devemos ressaltar que as antecipações de pagamentos, determinadas pela legislação, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, não interferem na classificação do tipo de lançamento. Este mecanismo de arrecadação pode ocorrer tanto nos lançamentos por declaração quanto nos efetuados por homologação. Se, em momento definido, surgir em função destas antecipações, crédito para o contribuinte, a forma de restituição ou compensação estará definida em normas específicas ou de caráter geral. Este é o caso do IRPJ, se prejuízo apura o contribuinte, já tendo pago o imposto antes do término do período-base.

Por todo o exposto, tratando-se de matéria a ser apreciada de ofício, acolho preliminar de decadência frente ao exercício de 1986, por aplicação do 4º. do art. 150, do Código Tributário Nacional, mantendo-se o restante da exigência conforme voto do ilustre Conselheiro Relator.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nr. 10650/000.266/91-62

ACORDÃO N. 108-00.317

Não obstante, tese contrária tem prevalecendo para configurar lançamento como por declaração, em razão da concomitante "notificação de lançamento" ao recibo de entrega Permissa máxima vênia, não posso concordar. Como bem demonstrado no aresto supracitado, a partir do Decreto-lei 1967/82, a entrega da declaração de rendimentos, passou a ser mero cumprimento de obrigação acessória apesar da denominação de "notificação de lançamento" empregada ao recibo de entrega. Outrossim, vale salientar que carimbo de instituição financeira não preenche o requisito geral de que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, bem como atividade vinculada e obrigatória. As exceções a esta regra geral, conforme já mencionado, pressupõem uma maior ou menor participação da autoridade administrativa, porém, frente à participação do sujeito passivo, mas não admitindo a delegabilidade do ato de lançar, consoante seu dever em cada modalidade de constituição do crédito tributário. Ainda assim, se considerarmos o Recibo de E

ntrega da declaração acompanhado de notificação de lançamento, como compatibilizar a impossibilidade que surgiria, em obediência ao lo. do art. 147 do CTN, de retificação da própria declaração? Se assim o fosse, a declaração seria simplesmente irretificável e letra morta as normas para tanto constantes do DL. 1967/82.

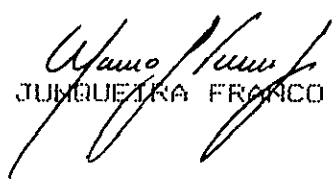
Por fim, devemos ressaltar que as antecipações de pagamentos, determinadas pela legislação, antes mesmo da ocorrência do fato gerador, não interferem na classificação do tipo de lançamento. Este mecanismo de arrecadação pode ocorrer tanto nos lançamentos por declaração quanto nos efetuados por homologação. Se, em momento definido, surgir em função destas antecipações, crédito para o contribuinte, a forma de restituição ou compensação estará definida em normas específicas ou de caráter geral. Este é o caso do IRPJ, se prejuízo apura o contribuinte, já tendo pago o imposto antes do término do período-base.

Por todo o exposto, tratando-se de matéria a ser apreciada de ofício, acolho preliminar de decadência frente ao exercício de 1986, por aplicação do 4o. do art. 150, do Código Tributário Nacional, mantendo-se o restante da exigência conforme voto do ilustre Conselheiro Relator.

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10650/000.266/91-62
ACORDÃO N. 108-00.317

E o meu voto.

Brasília-DF., em 05 de julho de 1993


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

RELATOR

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nr. 10650/000.266/91-62
ACORDAO N. 108-00.317

V O T O V E N C I D O

Conselheiro JOSE CARLOS PASSUELLO, Relator:

Reconhecida, inicialmente, a tempestividade do recurso e atendidos os pressupostos processuais, o mesmo deve ser conhecido.

Levantou a recorrente, preliminar de nulidade do auto de infração, baseada na incompetência do seu autor para formalizar a exigência.

A reserva legal estabelecida em benefício das carreiras profissionais regulamentadas, como os casos citados pelo contribuinte, de Médicos, Advogados, Contadores, etc., esta estabelecida igualmente aos funcionários públicos da carreira de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, conforme previsto na Lei nr. 2.354/54, cujo teor esclarece definitivamente a questão:

Art. 7o. 1 (reprodução do art. 641 do RIR):

"A fiscalização do imposto compete as repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos fiscais de tributos federais, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes."

Acima se aclara a competência específica para a fiscalização do imposto de renda, na forma que foi operada na fiscalização que gerou a exigência fiscal questionada, que foi, portanto, lícita a realizada de acordo com a lei.

O procedimento fiscal encontra, entre tantos outros permissivos legais, no texto do art. 7o. 4 da Lei 2.354/54, reproduzindo no artigo 642 do RIR, a autorização legal para trabalhar na forma como se opera:

"Os fiscais de tributos federais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações ne-

cessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais."

Conforme se depreende do texto acima nenhuma exigência adicional faz a lei em termos de formação profissional, salvo, é claro a legislação que regulamenta os concursos públicos que estabelecer condições regulamentares impeditivas ao ingresso à carreira de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional (nova denominação dada pelo D. 2225/85 à antiga carreira de Fiscal de Tributos Federais) e requisitos necessários ao exercício de tal carreira.

A lei invocada, DL. 9295/46 não surte efeito relativamente às funções de fiscalização tributária, no âmbito da administração pública tributária, quando da prática do ato do lançamento e nos atos e exames preliminares a sua realização.

O próprio Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) estabelece de forma jurídica hierarquicamente superior tal possibilidade, quando estabelece que:

"Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excluídas ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los."

O texto acima afasta definitivamente qualquer tentativa do requerente de se valer de lei inaplicável à questão, tanto por ser tal texto erigido em Lei Complementar, portanto hierarquicamente superior ao DL. 9295/46, quanto pela imposição do art. 645 do RIR, que estabelece obrigatoriedade em lavrar o competente auto de infração sempre que o AFTN apurar qualquer infração das disposições do RIR, como dever de ofício.

E de plena validade a exigência fiscal, porquanto, lavrada por funcionário competente e no amparo da lei e com obediência estrita dos trâmites processuais, descabendo o acolhimento da preliminar de nulidade.

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 com a prática indevida do cômputo como despesas de valores que deveriam ser considerados no ativo permanente e mais correção monetária de balanço calculada sobre tais valores ativáveis, em valor de Cr\$ 44.642.789, redun-dando portanto um lucro fiscal de Cr\$ 1.224.190.

A empresa compensou o valor de Cr\$ 43.418.599 no resultado fiscal do exercício de 1987, já corrigido e representando 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 té 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 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.

Assim, temos a fls. 12 o mapa de correção monetária da conta de "Despesas Pré-Operacionais" que sobre com o mesmo valor de Cr\$ 44.642.789,00 que a fiscalização reclassificou de despesas gerais em despesas ativáveis, ocorridas em 1984, cuja correção monetária redundou em 31.12.85 em Cr\$ 97.932.886. Tal valor deve igualmente ser excluído da tributação no exercício de 1986 juntamente com a adição da parcela correspondente a sua amortização proporcional do ano, de 1/12 dos 20% sobre o valor corrigido dos Cr\$ 44.642.789,00 (Cr\$ 142.575.675,00), ou Cr\$ 4.752.522,50.

Por outro lado, no cômputo da parcela de Cr\$ 107.069.008,00, o autor do feito fiscal partiu de valores que redundaram na correção monetária de Cr\$ 202.316.388, sendo Cr\$ 97.932.886,00 decorrentes da correção monetária da parcela reclassificada em 1984, cr\$ 104.383,502,00 decorrentes da correção monetária de outras despesas ativadas durante o ano de 1985, exercício de 1986, não alcançado pela decadência, que somados alcançam Cr\$ 202.316.388, dos quais deduziu a correção monetária do prejuízo de Cr\$ 43.418.599,00 de 31.12.84, que com a reclassificação dos gastos (Cr\$ 44.642.879,00) se converteu em lucro de Cr\$ 1.224.190,00. Considerando-se improcedente tal reclassificação, já que ocorreu em período alcançado pela decadência, é de se restabelecer a correção monetária de seu valor, calculada pela empresa em 31.12.85.

Tal restabelecimento ocorre pelo princípio da recomposição patrimonial provocada pelo efeito compensador da correção monetária do balanço e já que é valor englobado e compensado que auçele, a ele intimamente ligado senão o mesmo valor.

Na prática esta decisão implica na necessidade de recompormos os valores componentes da base tributável.

Como consequência da presente decisão devem ser adequados os valores das parcelas de Saldo-Credor de Correção Monetária Cz\$ 106.376,00 e Amortização das despesas pré-operacionais Cz\$ 144.092,00 do exercício de 1987 e do Crédito Complementar da Correção monetária Cz\$ 1.865.040,00 e Amortização das despesas pré-operacionais Cz\$ 630.670,00 do exercício de 1988, reduzidas as bases de cálculo a partir de 31.12.85 da importância de Cr\$ 142.575.675,00.

Resta a análise das parcelas de Cz\$ 2.024.739,00 e Cz\$ 636.086,00, dos exercícios de 1987 e 1988 a título de base de cálculo do imposto de Renda postergado.

A impugnação não atacou tais valores, alegando apenas a inocorrência da postergação, nos exercícios de 1987 e 1988, quanto ao período-base de apropriação de receitas e despesas aos resultados, sendo indevidos os ajustes face à impropriedade das parcelas componentes. O recurso igualmente, não aprofunda o assunto.

Tendo a fiscalização constatado a prática de escriturar em contas de Resultados de Exercícios Futuros, efetuou levantamento obtendo os valores acima, que apesar de corresponderem a ingressos no exercício eram mantidos em contas destacadas para apropriação no resultado do exercício seguinte. Juntou cópia de demonstrativos e lançamentos contábeis e na flata de comprovação da legalidade de apropriação como resultado em exercício diferente de sua efetivação intimou o contribuinte a lhe prestar informação sobre a fundamentação legal para tal.

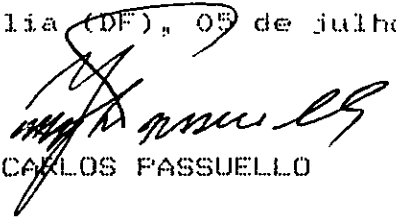
Recebeu a afirmativa de que "os lançamentos em resulta-

dos de exercicios futuros foram efetuados de acordo com orientação da assessoria técnica da empresa" e que "os cronogramas fisicos dos projetos não foram localizados, entretanto informamos que o 1o. corte dos referidos projetos foram iniciados em 1985 e terminados em 1988"(transcrevemos) (fls. 21).

A falta de informação sobre o assunto combinada com a falta de justificativa do procedimento contábil, tanto na impugnação quanto no recurso não deixa outro caminho senão a manutenção da exigência fiscal já que a empresa não quis, sequer tentou justificar seu procedimento, que para ser aceito deveria ser respaldado em permissivo legal claro, procedimento matemático mensurável e critério técnico adequado.

Diante do que consta do processo, voto por conhecer o recurso para, no mérito dar-lhe provimento parcial, para aceitar a compensação dos prejuízos formados no exercício de 1985 (Cr\$ 43.418.599,00), compensados no exercício de 1987 pelo valor corrigido de Cz\$ 234.649,00, e adequar os valores de Cz\$ 106.376,00, Cz\$ 144.092,00 do exercício de 1987 e Cz\$ 1.865.040,00 e Cz\$ 630.670,00 do exercício de 1988, na forma do voto, bem como reconhecer os efeitos desfavoráveis relativamente aos efeitos fiscais dos valores relativos ao exercício de 1985.

Brasília (DF), 05 de julho de 1993


JOSE CARLOS PASSUELLO

RELATOR