



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10660.001848/2005-59
Recurso nº 508.308 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.460 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente INDÚSTRIA METALÚRGICA FRUM LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001, 2002

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

Correto o lançamento que exige a realização do saldo de lucro inflacionário acumulado, ainda que nos percentuais mínimos estabelecidos pela legislação. Os valores correspondentes devem ser adicionados ao lucro real, base de cálculo do imposto.

NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO LACÔNICA. POSTERIOR INOVAÇÃO DO LANÇAMENTO. IRREGULARIDADES DESCRITAS DE FORMA GENÉRICA.

Não pode subsistir a exigência se a infração foi descrita de forma lacônica e, em posterior diligência para esclarecer os fatos, a base legal foi alargada e novos documentos foram acostados aos autos, caracterizando inovação do lançamento. Ainda assim, as irregularidades continuaram a ser apontadas de forma genérica. Tais fatos caracterizam o cerceamento ao direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, sendo causa de nulidade do lançamento, quanto a esta matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência para os fatos geradores ocorridos nos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2000 e, no mérito, dar provimento parcial do recurso voluntário, para afastar a exigência correspondente à infração nº 003 - "Empresas instaladas na área da SUDENE - Isenção - Inobservância dos requisitos legais" - do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Sandra Maria Dias Nunes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

INDÚSTRIA METALÚRGICA FRUM LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 02-23.636, de 09/09/2009, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de Autos de Infração para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 02) com multas de 75% além de juros de mora. O crédito total lançado monta a R\$ 39.118,58, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 01), tudo por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2000 e 2001.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo diligente relator do processo por ocasião do julgamento em primeira instância, abaixo transcrito.

DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

O autuante atribui à autuada três infrações, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

1. ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL — REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO — Falta de adição ao lucro líquido do lucro inflacionário realizado, não se observando o percentual de realização mínima previsto na legislação. Períodos de apuração: os quatro trimestres dos anos-calendários de 2000 e 2001. Enquadramento legal: artigo 8º da Lei nº 9.065, de 1995; artigos 6º e 7º da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 249, inciso I, e artigo 449, ambos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 —Regulamento do Imposto de Renda 1999 —RIR 1999.

2. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO — O IRPJ informado na declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) estava superior ao declarado na DCTF (declaração de débitos e créditos tributários federais), ensejando o lançamento da diferença apurada. Períodos de

apuração: segundo e terceiro trimestre de 2000. Enquadramento legal: artigo 841, incisos I, III e IV, do RIR 1999.

3. EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDENE — ISENÇÃO — INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS — Glosa de dedução na apuração do saldo devedor de IRPJ informado na DIPJ, pela constatação de inobservância de requisitos legais para o gozo do benefício fiscal. Período de apuração: terceiro trimestre do ano-calendário de 2001. Enquadramento legal: artigos 546 a 550 do RIR 1999; artigo 1º da Medida Provisória nº 2.058, de 2000, e suas reedições.

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Conforme aviso de recebimento a folhas 38, autuada foi notificada do lançamento, por via postal, em 21.07.2005. Em 22.08.2005, uma segunda-feira, também por via postal, conforme envelope a folhas 40, enviou a impugnação juntada a folhas 41 a 49. Os enunciados seguintes resumem seu conteúdo.

Preliminar

- O auto de infração não contém descrição clara e precisa dos fatos, o que contraria o direito de defesa e o disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e torna nulo o lançamento. Uma vez que não foi obedecido o rito legal, nulo é o lançamento.

Mérito

- O lançamento é improcedente e merece ser cancelado.
- A base do IRPJ é o lucro real, excluído o lucro inflacionário, por força do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, não resta dúvida de que a base de cálculo do IRPJ eleita pelo legislador é o lucro real, e não o lucro inflacionário. Isso se deu porque a correção monetária não implica acréscimo patrimonial, mas corresponde à mera atualização dos valores patrimoniais.
- Não implicando a correção monetária acréscimo patrimonial, não pode jamais servir de base de cálculo do IRPJ, uma vez que esse tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e lucro inflacionário não é renda. O Superior Tribunal de Justiça é unânime no sentido de que o IRPJ não incide sobre o lucro inflacionário, conforme atestam ementas de decisões transcritas na impugnação.
- A realização calculada pela impugnada é decorrente de depreciação, e depreciação não é considerado baixa de ativo. Ademais, não houve nenhuma venda de bens do ativo permanente neste período. Portanto, não ocorreu aquisição da disponibilidade econômica nem jurídica de renda, já que essa ocorre com a venda efetiva de bens. Sem venda, não há lucro real e não há fato gerador do IRPJ.

Multa de natureza confiscatória¹

- A impugnada exige multa em percentual exorbitante e inconstitucional, violando o artigo 150, inciso IV, e o artigo 37, ambos da Constituição Federal. É manifesta a natureza confiscatória da multa de 75% sobre o valor do suposto tributo.

¹ No original transcrito, consta "multa de natureza compensatória". Na verdade, a peça impugnatória se refere a "multa de natureza confiscatória". Trata-se de lapso manifesto, aqui corrigido.

- A gradação da penalidade constitui princípio milenar. As multas devem consubstanciar-se na negação do princípio milenar da gradação da penalidade, a qual deve ser dosimetrada levando-se em conta a natureza e as circunstâncias da falta cometida, bem como a intenção do infrator. Em abono da argumentação transcrevem-se passagens atribuídas a diversos autores.

- Sendo manifesta a natureza confiscatória da multa, nula é a autuação.

Ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic

- A exigência de juros com base na taxa Selic é inconstitucional e ilegal, pois deve ser observado o § 1º do artigo 161 do CTN.

- Não há lei que estabeleça o uso da taxa Selic para correção de tributos, logo seu uso é absolutamente ilegal. Essa taxa foi instituída por resolução do Conselho Monetário Nacional é usada pelo Bacen para remunerar o capital volátil captado no mercado pelo governo, como o qual é financiado o déficit de nossa balança de pagamento e não se presta para corrigir tributos.

- A análise da circular sobre a matéria expedida pelo Banco Central do Brasil deixa claro que a Selic não pode ser usada como taxa de juros e fator de correção de tributos, uma vez que ela reflete o custo do dinheiro no mercado financeiro.

- A taxa Selic caracteriza-se como uma taxa remuneratória e intercambiária, utilizada como instrumento de política monetária, não se prestando para a correção de impostos. Quando muito, somente pode ser aplicada nas operações entre instituições financeiras.

- A Lei nº 9.250, de 1995, não instituiu a Selic, apenas determinou a sua aplicação, mas ainda assim para títulos federais, e não tributos. A sua criação não foi para cálculo de juros moratórios, mas remunerar o capital volátil captado pelo governo, e tem, pois, natureza remuneratória.

- O artigo 161, § 1º, do Código Tributário tem força de lei complementar e, por isso, só ser modificado mediante outra lei complementar, em face do previsto no artigo 59 da Constituição Federal. Assim, mesmo que houvesse lei a estabelecer o uso da taxa Selic para correção de tributos, ela não poderia ser aplicada, no lugar da norma do CTN.

- Não havendo lei que trate da matéria, e por força da legislação tributária, os juros são limitados a 12% ao na. Deve, pois, ser excluída a taxa Selic, sob pena de ofensa ao artigo 161, § 1º, do CTN, e aos artigos 59 e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

- O Superior Tribunal de Justiça já decidiu no sentido da ilegalidade do uso da taxa Selic como juros moratórios, conforme ementa de decisão transcrita na impugnação.

Pedido

- Demonstrada a insubsistência e a improcedência total do lançamento, requer-se que seja acolhida a impugnação.

Realização de diligência

Em 08.10.2008, esta 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte proferiu a Resolução nº 990, pela qual decidiu converter o julgamento em diligência e determinar o retorno do processo à repartição de origem, para que fossem tomadas as seguintes providências:

1. esclarecer o que justificou a glosa a que se refere o item 3 do auto de infração, isto é, especificar os requisitos legais que não foram observados para o gozo do benefício fiscal previsto nos artigos 546 a 560 do RIR 1999;

2. cientificar a autuada do esclarecimento referido no item anterior e reabrir-lhe prazo para se manifestar.

Em atendimento do solicitado na resolução, foi juntado a folhas 66 a 81 um conjunto de documentos, assim como, a folhas 82 a 84, o relatório do auditor-fiscal incumbido da execução da diligência, o qual fora também o autor do auto de infração. Desta sua manifestação extraem-se as observações que se seguem.

- Para esclarecer o assunto, anexaram-se as seguintes folhas aos autos: a) ficha 12A da DIPJ 2002; b) instruções de preenchimento ficha 12A da DIPJ 2002; c) ficha 29 da DIPJ 2002 entregue pelo contribuinte; d) instruções de preenchimento da ficha 29 da DIPJ 2002; e) telas do sistema IRPJ sobre o processamento de dados do 3º trimestre de 2001, obtidas das informações prestadas na ficha 29 pelo contribuinte; e telas do sistema Sinal06 sobre a consulta de pagamentos realizados pelo contribuinte até 01.01.2002.

- Por se tratar de procedimento de malha fiscal, entende-se que os dados constantes dos sistemas da Receita Federal eram suficientes para efetuar a glosa a que se refere o item 3 do auto de infração (e os documentos referidos deveriam constar desse mesmo auto).

- O preenchimento da linha 10 da ficha 12A está atrelado ao preenchimento da ficha 10, conforme orientações de preenchimento da DIPJ, visto que é na ficha 10 onde se calcula a isenção e a redução do imposto. Em consulta ao sistema IRPJ, verifica-se que o contribuinte não preencheu a ficha 10 da DIPJ 2002.

- O contribuinte preencheu as linhas 1 a 8 da ficha 29 do 3º trimestre de 2001, o que indica, segundo as orientações de preenchimento da DIPJ, ser o declarante a pessoa jurídica descrita no item *b* das instruções de preenchimento a folhas 72 (pessoa jurídica ou grupo de empresa de que trata o artigo 9º da Lei nº 8.167, de 1991, que, isolada ou conjuntamente, detenha, pelo menos 51% do capital votante de sociedade titular de projeto aprovado como beneficiário das aplicações no Finor, Finam e Funres, relativos a setores da economia considerados, pelo poder executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam, desde que o projeto tenha sido protocolizado no órgão competente até 02.05.2001 e esteja em situação regular).

- Para confirmar que não se tratava das pessoas jurídicas do item *a* das instruções de preenchimento a folhas 72, consultou-se o sistema Sinal 06 e confirmou-se que nenhum recolhimento de Finor, Finam ou de Funres foi efetuado pela empresa até 01.01.2002 (pessoa jurídica submetida à apuração do imposto de renda pelo lucro real, trimestral ou anual, que optou pela aplicação de parte do imposto de renda devido em investimentos regionais destinados ao Finor, Finam e Funres até 02.05.2001, mediante recolhimento por Darf específico).

- Concluído que se tratava de pessoa jurídico do tipo *b*, restava saber se era o caso de isenção ou redução do imposto de renda. Segundo os artigos 546 a 560 do RIR 1999, a redução devia ser pleiteada. Como não se sabia de nenhum pleito de semelhante teor, restou a hipótese de isenção.

- Por se tratar de isenção, o contribuinte devia preencher diversos requisitos, conforme disposto nos artigos 546 a 560 do RIR 1999 e no manual de

preenchimento da DIPJ 2002, a saber: não possuir débitos perante a Fazenda Nacional, preencher ficha 10 da DIPJ, estar em dia com as obrigações trabalhistas e sociais. Além disso, a Sudene encaminharia à Receita Federal a relação de empresas com benefícios por ela reconhecidos.

- Constatou-se que o contribuinte não preencheu a ficha 10 da DIPJ. Quanto aos demais quesitos, consultando-se os dados de processamento da DIPJ 2002 no sistema IRPJ (fls. 75 e 76), verificaram-se diversas ocorrências, entre as quais: débitos e contribuições encaminhadas à PFN, existência de débito com indicação de devedor na certidão negativa, pendências junto ao FGTS, falta de projeto próprio.

- Por todas as razões enumeradas e por se tratar de procedimento de malha fiscal, optou-se por não alongar a análise com outras intimações e diligências e decidiu-se por glosar o valor descrito no item 3 do auto de infração.

Nova manifestação da impugnante

Conforme aviso de recebimento a folhas 85, em 09.06.2009, o sujeito passivo foi cientificado das conclusões da diligência. Na mesma oportunidade, conforme despacho a folhas 84, foi-lhe reaberto o prazo de trinta dias para se manifestar novamente, caso lhe aprouvesse. Conforme documentos a folhas 86 a 91, nesse ínterim foi fornecida ao sujeito passivo cópia de folhas dos autos.

Por fim, conforme envelope a folhas 92, por via postal, em 09.07.2009, o sujeito passivo enviou a manifestação juntada a folhas 93 a 100. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- Mediante a ausência de descrição do fato ensejador de parte da autuação, foi determinada a baixa do processo em diligência. A situação, porém, persiste. A Fazenda, ao invés de descrever e esclarecer o motivo da autuação, presta um emaranhado de informações que nada esclarece. Persiste a ausência de descrição do fato.

- A fls 83 e 84, a Fazenda informa que o contribuinte devia preencher diversos requisitos conforme disposto no RIR 1999 (artigos 546 a 560) e no manual de preenchimento da DIPJ.

Assim, persiste o vício mencionado na decisão que determinou a diligência referente à citação de todos os artigos da subseção do RIR 1999. Persiste a ausência de descrição dos requisitos supostamente suprimidos pela autuada.

- A alegação de falta de declaração da ficha 10 da DIPJ 2002, preenchimento da ficha 29 do 3º trimestre da DIPJ 2002, bem como a alegação de que se optou por não alongar a análise com outras intimações e diligências, não descreve o fato objeto da autuação, conforme determinado na decisão.

- Não há meios para constatar como a fiscalização chegou à conclusão de que a isenção ou redução constante da linha 10, ficha 12, fls. 66, é decorrente de incentivos da Sudene. E ainda que o fosse, nenhuma das supostas irregularidades mencionadas pela fiscalização são exigidas pelos artigos 546 a 550 do RIR 1999.

- Ademais, o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1975, estabelece os requisitos do lançamento por via de auto de infração. Assim, este tem de preencher todos aqueles requisitos, e a alteração do lançamento somente pode ocorrer nos casos especificados nos artigos 145 e 149 do CTN. Não se verificam, porém, as hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, motivo pelo qual a alteração feita pelo fisco é absolutamente ilegal. Em abono do argumento cita-se passagem doutrinária.

- Se a fiscalização procedeu ao lançamento indevido do tributo, o que tem de ser feito é a anulação da autuação, ou a sua exclusão no que se refere aos débitos referentes ao item 3 (incentivos da Sudene), e, se for o caso, efetuar nova autuação.

- O lançamento tributário não é um ato administrativo qualquer, em face da irradiação de seus efeitos. Ilustra-se o argumento com novas citações doutrinárias.

- Assim, não pode o Fisco alterar o lançamento anteriormente efetuado fora dos casos previstos nos artigos 145 a 149 do CTN.

- Isso posto, reitera-se o pedido de nulidade da autuação, por ausência de descrição do fato, conforme determina o artigo 10, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972.

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte/MG analisou a impugnação apresentada pela contribuinte, juntamente com o resultado da diligência e, por via do Acórdão nº 02-23.636, de 09/09/2009 (fls. 103/119), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA. Nos anos-calendários subseqüentes a 1995, o lucro inflacionário realizado deverá ser igual no mínimo a 10% do saldo existente em 31.12.1995 do lucro inflacionário diferido.

ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO. Sujeitam-se a glosa fiscal os contribuintes que não demonstrarem ter satisfeito as condições legais e cumprido os requisitos formais para o gozo de isenção ou redução do IRPJ.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

ARGUIÇÃO DE NULIDADE POR FALTA DE DESCRIÇÃO CLARA DA INFRAÇÃO IMPUTADA. Quando resultarem em prejuízo para a defesa, as irregularidades, incorreções e omissões para as quais a legislação não prescreve expressamente a pena de nulidade e que não forem causadas pelo próprio sujeito passivo deverão ser simplesmente sanadas, sem tornar inválido o lançamento de ofício.

Ciente da decisão de primeira instância em 08/10/2009, conforme Aviso de Recebimento à fl. 126, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/11/2009 conforme atestado no despacho à folha 142v.

No recurso interposto (fls. 127/140), requer, preliminarmente, a nulidade do lançamento, por não conter, de forma clara, a descrição dos fatos, nos mesmos termos que constavam da manifestação apresentada após a diligência determinada pela DRJ e anteriormente exposta neste relatório.

Subsidiariamente, não sendo deferido o pedido anterior, “*requer seja decotada a autuação a parte referente aos incentivos da SUDENE*”.

No mérito, a recorrente protesta contra a tributação da realização mínima obrigatória do lucro inflacionário, afirmando que o imposto de renda incidirá sobre a renda, a qual se verifica quando há efetiva disponibilidade financeira, caracterizando acréscimo patrimonial, conforme delimitado pelo art. 43 do CTN.

Sustenta, ainda que “*o lucro inflacionário é resultado da correção monetária, que representa unicamente a recomposição do valor dos bens em razão da desvalorização da moeda, não podendo representar, portanto, ganho de capital ou lucro*”. Colaciona jurisprudência do STJ, no sentido da impossibilidade de tributação do lucro inflacionário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, deve-se verificar se o lançamento, ou parte dele, já teria sido alcançado pela decadência. Muito embora o tema não tenha sido suscitado pela interessada nem na peça impugnatória nem no recurso interposto, tenho que, por se tratar de matéria de ordem pública, implicando mesmo possível ofensa à segurança jurídica, deve ser apreciada mesmo de ofício. Em outras oportunidades assim tenho votado, e, por coerência, passo a examinar o assunto.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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;

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Quanto ao IRPJ, tributo exigido no presente processo, entendo submeter-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Por oportuno, registro que encontro, às fls. 19/36, cópias de algumas das fichas da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), apresentada pela interessada, referente ao exercício 2001, ano-calendário 2000. A tributação, naquele ano, se deu pelo lucro real trimestral, e constato que o contribuinte apurou o tributo devido na forma e condições que entendeu corretas e desse procedimento deu ciência à autoridade administrativa, mediante a tempestiva entrega da declaração. Especificamente, no primeiro trimestre foi apurado prejuízo fiscal e no segundo trimestre foi apurado imposto a pagar (fl. 35).

Diante disso, ao tributo aqui discutido devem ser aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN. No ano-calendário 2000, o lançamento foi feito por períodos de apuração trimestrais. Consumando-se os fatos geradores tributários no último dia de cada trimestre civil, e tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo em 21/07/2005 (fl. 38), constato que a decadência atingiu os créditos tributários correspondentes aos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2000.

Na sequência, ainda em preliminares, devem ser examinadas as reclamações da recorrente acerca de irregularidades na descrição dos fatos correspondentes à infração nº 003 – *Empresas instaladas na área da SUDENE – Isenção – Inobservância dos requisitos legais* – o que, por sua ótica, traria como consequências o cerceamento ao seu direito à ampla defesa e a nulidade do lançamento, ao menos quanto a esta parcela.

Compulsando os autos, constato a insuficiência da descrição dos fatos no auto de infração à fl. 06. O texto se refere tão somente à “*Glosa de dedução a título de isenção*”

de imposto, considerada no cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, pela constatação de inobservância de requisitos legais para gozo do benefício fiscal”, sem especificar quais requisitos teriam sido inobservados. Também o enquadramento legal (Arts. 546 a 550, do RIR/99; Art. 1º da Medida Provisória nº 2.058/2000 e reedições) é insuficiente para lançar luz sobre a infração.

Essa insuficiência e o prejuízo à defesa foram expressamente reconhecidos pelo julgador *a quo*. No entanto, entendeu aquela Turma Julgadora que não se tratava de hipótese de nulidade, senão de omissão passível de saneamento e, ainda antes do julgamento em primeira instância, foi determinada a realização de diligência (fls. 61/64) com o seguinte escopo:

1. esclarecer o que justificou a glosa a que se refere o item 3 do auto de infração, isto é, especificar os requisitos legais não foram observados para o gozo do benefício fiscal previsto nos artigos 546 a 560 do RIR 1999 e que;
2. cientificar a autuada do esclarecimento referido no item anterior e reabrir-lhe prazo para se manifestar.

Em cumprimento, foram juntados aos autos os documentos de fls. 66/81 e a Informação Fiscal de fls. 82/84, com o que o Auditor-Fiscal busca esclarecer os critérios adotados no lançamento e os motivos pelos quais concluiu pela existência da infração em questão. De seu exame, considero relevantes os pontos a seguir destacados:

- No auto de infração, o enquadramento legal mencionado foram os artigos 546 a 550 do RIR/99. No entanto, tanto a Resolução da DRJ quanto a Informação Fiscal se referem aos artigos 546 a 560 do RIR/99.
- O Auditor-Fiscal fez acostar aos autos os documentos de fls. 66/81 e reconhece expressamente (fl. 83) que tais documentos deveriam constar dos autos.
- O Auditor-Fiscal chegou à infração após análise da DIPJ (quais fichas e linhas haviam ou não sido preenchidas pelo contribuinte) e de consultas aos sistemas de processamento da RFB. Ao final (fl. 84), concluiu como abaixo:

No caso da Ficha 10 da DIPJ já constatamos que o contribuinte não a preencheu. Nos demais quesitos, consultamos os dados de processamento da DIPJ 2002, ano calendário 2001, no Sistema IRPJ (fls. 75/76) e verificamos diversas ocorrências, entre elas: débitos e contribuições encaminhados à PFN; existência de débito com indicação de devedor na certidão negativa; pendências junto ao FGTS; sem projeto próprio.

Por todas as razões elencadas, e por se tratar de procedimento de Malha Fiscal, optamos por não alongar a análise com outras intimações e diligências, concluimos em glosar o valor descrito no item 3 do auto de infração.

Após a realização da diligência e a correspondente manifestação da interessada, a Autoridade Julgadora em primeira instância teve por saneadas as omissões identificadas no lançamento original, considerou que a descrição dos fatos era suficiente e adequada ao exercício, pela interessada, de seu direito à ampla defesa e manteve a exigência, no que toca a esta infração.

Com o devido respeito à decisão recorrida, devo discordar.

Em primeiro lugar, de se observar que o enquadramento legal da infração apontado pelo Fisco foi alargado, passando dos artigos 546 a 550 para os artigos 546 a 560, todos do RIR/99. Em condições normais, a minuciosa descrição dos fatos bem poderia suprir uma eventual falha no enquadramento legal. No entanto, na situação sob exame, em que a infração foi descrita de forma absolutamente lacônica, a demandar mesmo uma diligência para que fossem esclarecidas suas circunstâncias, a menção a dez artigos do regulamento que até então não haviam sido ventilados indica, a meu ver, inovação no lançamento. Os esclarecimentos acerca da infração, trazidos pela diligência, deveriam se ater aos fatos e fazê-los relacionar aos artigos mencionados no lançamento original, nunca a novos dispositivos legais.

Além disso, ainda que pudesse ser superado esse ponto, constato que, mesmo após a diligência, as irregularidades verificadas pelo Fisco foram apontadas de forma genérica (“... verificamos diversas ocorrências, entre elas ...”). Deveria o contribuinte, então, buscar entre os documentos recém acostados pelo Fisco aos autos (consultas a sistemas da RFB), quais seriam os débitos encaminhados à PFN, quais aqueles que constavam de certidão negativa, quais os débitos junto ao FGTS, e assim por diante, para que dessas imputações pudesse se defender. Trata-se de imputações de natureza variada, cada uma das quais a exigir esclarecimentos e provas. Entretanto, durante a fase de fiscalização, o Auditor-Fiscal considerou que, por se tratar de procedimento de Malha Fiscal, seria desnecessário alongar o procedimento com intimações. Ora, a Malha Fiscal não é justificativa para um lançamento em que o contribuinte tenha dificuldades de defesa por falta de clareza e especificidade quanto às irregularidades identificadas pelo Fisco.

No mesmo sentido, constato que as três perguntas cruciais para que se pudesse decidir sobre o direito, ou não, do contribuinte a um benefício fiscal de isenção ou redução tributária não foram feitas em qualquer momento, a saber: (i) qual é o ato do Órgão de Desenvolvimento Regional (Sudene, Sudam) que respalda o benefício pretendido? (ii) qual é o ato da Autoridade Tributária (Delegado da Receita Federal) que reconhece o benefício pretendido? e (iii) como se demonstra, mediante o cálculo do Lucro da Exploração, o valor do benefício pretendido?

A inovação no que toca aos dispositivos legais infringidos, a descrição de forma pouco clara quanto aos requisitos que teriam sido inobservados, mesmo após a diligência, e a falta dos questionamentos que, a meu ver, seriam fundamentais para que se pudesse decidir sobre a matéria me levam ao convencimento de que, da forma como levada a efeito, a exigência correspondente à infração 003 – *Empresas instaladas na área da SUDENE – Isenção – Inobservância dos requisitos legais* – do auto de infração não pode prosperar.

Finalmente, ainda que, por hipótese, se pudesse cogitar, como o fez a Turma Julgadora em primeira instância, tratar-se a diligência da revisão de ofício do lançamento, nos termos do art. 149 do CTN e conforme permissivo do art. 60 do Decreto nº 70.235/1972, é de se constatar que tal revisão foi cientificada ao sujeito passivo apenas em 09/06/2009, quando já há muito se havia esgotado o prazo para constituição de créditos tributários por fatos geradores ocorridos no 3º trimestre de 2001. E, não é demais insistir, tal hipotética revisão trouxe em seu embasamento novos dispositivos legais e documentos, o que não pode ser tido, de modo algum, como correção de vício de forma a ensejar a reabertura do prazo decadencial.

Deixo claro que o anteriormente exposto somente se aplica à terceira infração, e em nada afeta as infrações de números 001 e 002. Aliás, quanto a esta última

infração, intitulada *Falta de recolhimento/declaração do Imposto de Renda – Insuficiência de recolhimento ou declaração*, não foram aduzidos argumentos a ela contrários na peça impugnatória, pelo que a Autoridade Julgadora em primeira instância manteve a exigência correspondente. Também não encontro no recurso voluntário qualquer manifestação acerca dessa matéria, pelo que considero que não integra o litígio.

Resta, então, apreciar os argumentos de mérito sobre a infração 001, intitulada *Adições não computadas na apuração do lucro real – lucro inflacionário realizado – realização mínima*.

A recorrente protesta contra a tributação da realização mínima obrigatória do lucro inflacionário, afirmando que o imposto de renda incidirá sobre a renda, a qual se verifica quando há efetiva disponibilidade financeira, caracterizando acréscimo patrimonial, conforme delimitado pelo art. 43 do CTN. Sustenta, ainda que “*o lucro inflacionário é resultado da correção monetária, que representa unicamente a recomposição do valor dos bens em razão da desvalorização da moeda, não podendo representar, portanto, ganho de capital ou lucro*”.

Tais argumentos, já trazidos desde a fase impugnatória, foram correta e adequadamente refutados pela Turma Julgadora em primeira instância, em decisão irretocável. Peço vênica para transcrever o trecho abaixo (fls. 113/114) e, desde já, adotá-lo também aqui como razões de decidir.

É infundado o argumento da impugnante segundo o qual o lucro inflacionário, por corresponder à mera atualização dos valores patrimoniais, não implica acréscimo patrimonial e não estaria abrangido pelo fato gerador do IRPJ na definição dada pelo artigo 43 do CTN.

A argumentação da impugnante revela uma compreensão errônea do assunto. Apurava-se o resultado inflacionário enquanto foi obrigatória a correção monetária das contas do balanço, e um dos seus principais componentes era a variação do saldo das contas em decorrência da correção (os outros eram as receitas e despesas financeiras e as variações monetárias). Os índices de correção refletiam a inflação e, por definição, a desvalorização do poder aquisitivo da moeda, mas isso não significa de modo algum que o lucro inflacionário não correspondia a acréscimo patrimonial.

A correção monetária incidia sobre as contas do ativo permanente e do patrimônio líquido. A correção do primeiro gerava uma receita, pois aumentava o valor dos bens e direitos da empresa, enquanto a correção do patrimônio líquido gerava uma despesa, pois aumentava o valor das obrigações da empresa para com os seus sócios. Se o valor do patrimônio líquido era superior ao do ativo permanente, apurava-se um saldo devedor, uma vez que a correção das obrigações para com os sócios, representadas pelo patrimônio líquido, gerava uma despesa maior que a receita resultante da correção do valor dos bens da empresa.

Se fosse o contrário, obtinha-se um saldo credor. E só nesta última hipótese é que se poderia falar em lucro inflacionário. Na primeira hipótese, haveria uma perda para empresa e isto gerava diminuição da base tributável. Daí que se havia apuração do lucro inflacionário, era certo que a empresa obtivera um acréscimo patrimonial, correspondente ao aumento maior que o valor dos seus bens teve do que o de suas obrigações para com os sócios.

No entanto, outros elementos eram levados em conta, e não apenas o resultado da correção monetária. Considerava-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base (Lei n.º 7.799/89, art. 21). O ajuste era efetuado mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença

positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 10).

De qualquer forma, o aspecto importante para a presente discussão é que o resultado ajustado da conta de correção monetária poderia ser tanto devedor quanto credor. Somente quando era credor é que se considerava que houve lucro inflacionário e deveria haver tributação sobre o respectivo valor. Como não representava ingresso efetivo de recursos no caixa, permitia-se que fosse diferida a tributação desse lucro, ressalvada a tributação de percentuais mínimos do saldo acumulado. Se o saldo ajustado da conta de correção monetária era devedor, não se apurava lucro inflacionário algum e o seu valor era deduzido como despesa imediatamente. Isso significa que lucro inflacionário equivale a saldo credor da conta de correção monetária e representa necessariamente acréscimo patrimonial. Se havia diferimento de sua tributação, quando não ocorria a sua efetiva realização, isso era mera liberalidade do legislador, preocupado em não onerar as empresas com exigências fiscais que não correspondiam a ingresso efetivo de recursos em caixa.

Mais importante é que o que se discute no presente caso é a tributação do saldo do lucro inflacionário acumulado existente em 31.12.1995, mas não a sua apuração. A partir dessa data, com a extinção da correção monetária, deixou-se de apurar lucro inflacionário. Paralelamente, tomou-se obrigatório, tributar no mínimo 10% do saldo existente em 31.12.1995 do lucro inflacionário acumulado, em virtude de determinação expressa do artigo 6º da Lei nº 9.065, de 1995, e do artigo 7º da Lei nº 9.249, de 1995. Conforme demonstrado no auto de infração, apesar de registrar saldo de lucro inflacionário acumulado em sua escrituração, a autuada não computou nenhuma importância a título de realização mínima nos anos-calendários de 2000 e 2001. Tampouco na impugnação se demonstra, e nem sequer se alega, que os valores apurados pelo fisco estão incorretos.

Considero oportuno ressaltar alguns pontos contidos na exposição acima:

1. O lucro inflacionário representa, sim, acréscimo patrimonial, na medida em que os bens do ativo sujeitos à correção monetária se valorizaram em montante superior ao do patrimônio líquido. Com isso, surge a disponibilidade econômica (embora não disponibilidade financeira imediata) sobre a qual incide o imposto de renda.

2. A lei confere ao contribuinte a possibilidade de diferimento da tributação do lucro inflacionário, de tal forma que seu oferecimento à tributação possa, senão coincidir, ao menos estar mais próximo do momento em que o resultado fiscal será reduzido pela realização do sobrevalor do ativo originado com a correção monetária. Essa realização se dá por quaisquer das formas admitidas pela ciência contábil e pela lei fiscal, principalmente mediante alienação, depreciação, amortização ou exaustão. Sob este prisma, o oferecimento do lucro inflacionário à tributação contém não o sentido de exigência de imposto, mas de equilíbrio e neutralidade dos efeitos da inflação e da correção monetária sobre o resultado fiscal.

3. Para evitar que o saldo acumulado de lucro inflacionário ficasse indefinidamente aguardando a realização do ativo, a lei estabeleceu percentuais mínimos de realização a cada período de apuração, os quais devem ser observados pelos contribuintes ainda que a efetiva realização do ativo se desse em percentuais inferiores.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

Em conclusão, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários por fatos geradores ocorridos nos dois primeiros trimestres do ano-calendário 2000 e pelo provimento parcial do recurso voluntário, para afastar a exigência correspondente à infração nº 003 – *Empresas instaladas na área da SUDENE – Isenção – Inobservância dos requisitos legais* – do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha