

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66
Recurso n.º : 133.242
Matéria : IRPJ - EX.: 1996
Recorrente : PATRIMAR ENGENHARIA LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 29 DE JANEIRO DE 2004
Acórdão n.º : 105-14.288

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 a 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.

DECADÊNCIA - O instituto da decadência não objetiva a isonomia fiscal mas sim o princípio maior da segurança jurídica.

Recurso voluntário conhecido e provido.

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

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva (Relator), Corintha Oliveira Machado (Suplente Convocado) e Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega que negavam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


DORIVAL PADOYAN
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288



JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

Recurso nº: 133.242
Recorrente : PATRIMAR ENGENHARIA LTDA.

RELATÓRIO

Inconformado com a decisão consubstanciada no acórdão DRJ/BHE nº 01.983, de 17 de setembro de 2002, que rejeitou as preliminares argüidas e, no mérito, negou provimento à impugnação de fls. 30 a 33, PATRIMAR ENGENHARIA LTDA. recorre para o Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma.

O auto de infração de fls. 01 foi lavrado em virtude de revisão interna da DIRPJ do ano-calendário de 1995, ocasião em que foram constatadas duas irregularidades: i – excesso de retiradas em relação ao limite mínimo assegurado (adicionado a menor na apuração do lucro real); e ii - lucro inflacionário acumulado realizado a menor na demonstração do lucro real.

No lançamento, o Fisco reduziu o prejuízo fiscal apresentado pela empresa na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1995.

Cientificado da exigência em 04 de janeiro de 2000 (v. fls. 29), o contribuinte apresentou impugnação ao feito, alegando:

I – EM PRELIMINAR

1 – nulidade do auto de infração, por inobservância dos princípios de liquidez, certeza e exigibilidade;

2 – a diferença apontada pelo Fisco diz respeito ao valor do lucro inflacionário, relativo à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF, do saldo do lucro inflacionário existente em 31/12/89;



3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

3 – o Decreto nº 332/91 mandava que este valor deveria ser oferecido à tributação segundo as regras de apuração do lucro inflacionário, a partir de 1993;

4 – nos anos-calendário de 1993 e 1994 o Fisco não procedeu à realização mínima obrigatória, por ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário;

5 – não o fazendo, o lançamento carece dos atributos de liquidez e certeza.

Por fim, cita a seu favor decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes.

II – NO MÉRITO

1 – No demonstrativo da Receita Federal, no ano-calendário de 1991, foi apurado um valor de Cr\$ 254.798.254 correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF do saldo do lucro inflacionário existente em 31/12/89;

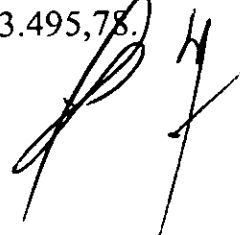
2 – esse valor, em 31/12/95, equivalia a R\$ 353.651,74;

3 – em nenhum momento a Lei nº 8.200/91 estabeleceu a obrigatoriedade de correção monetária complementar dos valores registrados no LALUR, mas apenas a correção monetária das demonstrações financeiras;

4 – logo, deve ser descontado do saldo do lucro inflacionário o valor de R\$ 353.651,74;

5 – sendo o saldo apontado pelo Fisco, em 31/12/95, de R\$ 290.009,77, após a dedução dos R\$ 353.651,74, resta um saldo a seu favor, caracterizado por realização maior de lucro inflacionário em períodos anteriores de R\$ 63.641,97;

6 – assim procedendo, e considerando o valor de excesso de retiradas (R\$ 146,19), o prejuízo fiscal deve ser aumentado em R\$ 63.495,78.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

Em suas razões de decidir, a 2ª TURMA da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte anotou:

I – DAS PRELIMINARES

1 – as hipóteses de nulidade estão previstas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72;

2 – nenhum desses vícios pode ser imputado ao lançamento;

3 – o início da contagem do prazo decadencial, em se tratando do lucro inflacionário acumulado, é o exercício em que sua realização é tributada, e não o da sua apuração.

II – DO MÉRITO

1 – por força do Decreto nº 332, de 1991, o valor que se discute estava sujeito à correção;

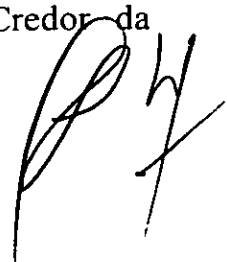
2 – por falta de lei que lhes atribua eficácia normativa, as decisões dos Conselhos de Contribuintes não se constituem em normas gerais de direito tributário;

3 – o saldo do lucro inflacionário acumulado a tributar é o indicado no SAPLI, sem nenhum expurgo ou correção;

4 – correto, portanto, o procedimento fiscal, devendo ser mantido o auto de infração integralmente.

No recurso de fls. 51 a 55, apresentado em tempo hábil, o contribuinte reitera as preliminares de nulidade do auto de infração e de decadência, inovando o argumento quanto a essa última.

Diz que, na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1994, realizou integralmente o saldo do lucro inflacionário, conforme indicado no campo próprio da Declaração expressamente denominado “Realização do Lucro Inflacionário Acumulado e do Saldo Credor da




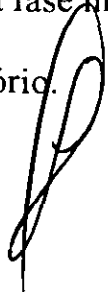
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

Diferença de Correção Monetária IPCxBTNF – até 31/12/89”, ali fazendo consignar o saldo do lucro inflacionário no valor de R\$ 1.454.013,00 (v. fls. 69), apurando imposto a pagar de 109.852,95 UFIR (v. fls. 61), fazendo, ao final, opção pelo pagamento em conta única a 5% (v. fls. 69).

Para provar o alegado, anexa cópia de um suposto DARF e de uma suposta Declaração de Rendimentos (v. fls. 59 e 60 a 72).

No mérito, se ultrapassadas as preliminares, repisa os argumentos apresentados na fase impugnatória.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

VOTO VENCIDO

Conselheiro: VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

As preliminares suscitadas pelo recorrente não podem prosperar.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

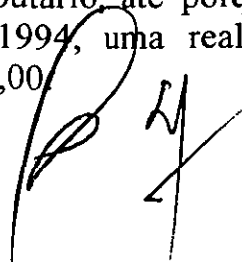
Rejeito. As causas de nulidade no processo administrativo fiscal estão elencadas no artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72, e nenhuma delas ocorreu na espécie dos autos.

DA DECADÊNCIA

Inicialmente registro que não conheço dos documentos de fls. 59 a 72. Meras cópias xerox sem autenticação. Pelos riscos que apresenta, inclusive, a suposta declaração de rendimentos parece ser mais uma cópia de rascunho, não merecendo a menor fé.

Quanto à discussão de qual período provém a insuficiência apurada pelo Fisco, anoto que, não obstante a questão tenha sido enfrentada pela decisão de primeira instância, não há evidências nos autos de que a diferença apontada refira-se exclusivamente ao valor do lucro inflacionário, concernente à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF, do saldo do lucro inflacionário existente em 31/12/89.

Irrelevante, portanto, a alegação da não realização mínima obrigatória pelo Fisco, nos anos-calendário de 1993 e 1994, por ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, até porque no SAPLI (v. fls. 07) consta, no ano-calendário de 1994, uma realização incentivada (Lei nº 8.541/92) no valor de R\$ 1.486.749,00.



x

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10680.027896/99-66
Acórdão nº 105-14.288

Tenho que, no caso do lucro inflacionário diferido, a contagem do prazo decadencial se inicia a partir da sua realização, data em que o lançamento torna-se juridicamente possível.

Por isso, rejeito a preliminar suscitada.

DO MÉRITO

No mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente.

O auto de infração encontra-se perfeito e acabado, não merecendo o menor reparo, eis que a acusação fiscal refere-se a lucro inflacionário acumulado realizado a menor na demonstração do lucro real. E o contribuinte não demonstrou a improcedência da acusação.

Por conta dessas considerações, rejeito as preliminares suscitadas e nego provimento ao recurso.

Esse, o meu voto.

Brasília (DF), 29 de janeiro de 2004.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - RELATOR 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10680.027896/99-66
Acórdão n.º : 105-14.288

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator Designado

Atento à leitura do Relatório e do voto, observei que a linha de conclusão adotada pelo Ilustre Relator diverge daquela que venho adotando reiteradamente nos julgamentos, tanto nesta Câmara quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

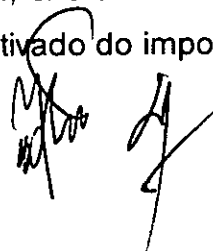
Dessa forma, a despeito da forte argumentação do Ilustre Senhor Relator, peço vênias para dele divergir.

O voto vencido iniciou por afastar a preliminar de nulidade, no que eu concordo, mas quanto à preliminar de decadência, onde reside a divergência, entendo dever ela ser acolhida.

Quando da apreciação da preliminar de decadência, no primeiro parágrafo do voto, está estampada a afirmativa de que:

"Inicialmente registro que não conheço dos documentos de fls. 59 a 72. Meras cópias xérox sem autenticação. Pelos riscos que apresenta, inclusive, a suporta declaração de rendimentos parece ser mais uma cópia de rascunho, não merecendo a menor fé."

O exame de tais documentos indica tratarem-se de cópia do DARF de recolhimento do Imposto de Renda, efetuado em dezembro de 2004 (fls. 59) e os restantes são a cópia da declaração de rendimentos do ano calendário de 1994, exercício de 1995, na qual, a fls. 69, consta a indicação da opção pelo recolhimento incentivado do imposto de renda incidente sobre o saldo até então diferido do lucro inflacionário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

Ali consta o saldo de \$ 1.454.013,00 (moeda da época) e o cálculo para pagamento, redundando em 109.852,95 UFIIR, que convertida, em dezembro de 2005 apresentou o valor recolhido, cujo demonstrativo de conversão está na própria guia.

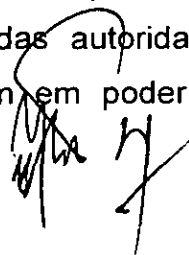
Menciono, apenas por ter observado isso, que tanto o recolhimento quanto a declaração apresentada, o foi em nome da empresa M. Martins Empreendimentos Imobiliários Ltda., mas constato que o seu CNPJ, de nº 23.236.821/0001-27 é o mesmo constante do processo em nome da recorrente, portanto, estamos diante de um caso de sucessão.

Assim, constato que tais documentos são cópias de documentos que já estavam de posse da autoridade lançadora, pois, tanto o DARF como a DIRPJ são documentos que permanecem em poder da autoridade administrativa ou lançadora local.

Observo, ainda, que, no preenchimento do Sapli, fls. 07, no quadro próprio, canto esquerdo inferior do demonstrativo, a própria autoridade lançadora fez consignar o recolhimento, como realização incentivada da Lei nº 8.541/92, apenas ali consignando o recolhimento sobre R\$ 1.486.749,00, portanto valor superior àquele correspondente ao recolhimento, que correspondeu a R\$ 1.454.013,00.

Por primeiro, não posso considerar perempta a juntada de cópias de documentos que já se encontravam em poder do fisco e que somente não constaram do processo porque ele, fisco, não pretendeu tal juntada. Se bem, a autoridade administrativa local poderia ser consultada sobre a autenticidade de tais documentos, fato que o Ilustre Relator preferiu não provocar e que eu, mercê de minha posição diante do instituto da decadência considero irrelevante.

Entendo que a perempção de apresentação de provas, por uma questão de moralidade e ética que devem marcar presença no comportamento das autoridades públicas, sempre que se referir a documentos que já se encontravam em poder da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

repartição administrativa da jurisdição do contribuinte, não pode ser acolhida, cabendo, quando for o caso, no máximo, um procedimento diligencial para confirmar sua autenticidade.

Por segundo, que, mesmo que não autenticados, os documentos, no meu ver auxiliar a formação da convicção de votar, que não se assenta exclusivamente neles, apesar de merecerem eles, pelas suas características e valores indicados, minha confiança e acolhimento.

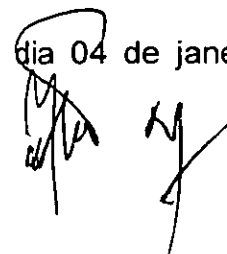
Porém, a divergência se completa no entendimento de que o fato caracterizador do lançamento remonta a 1994, como se pode observar do Sapli trazido a fls. 07.

Nele se observa que no ano de 1994 não houve a formação de lucro inflacionário, apenas o acolhimento de saldo anterior e sua correção, com a realização incentivada sob discussão.

Está demonstrado que a recorrente pretendeu quitar o tributo relativo ao saldo diferido anteriormente, tanto que efetuou o recolhimento que foi consignado pela própria autoridade administrativa como sendo referente à *"Realização Incentivada – Lei 8541/92"*.

O exame do Sapli indica claramente que no ano de 1992, 1993, como no de 1994, não houve a constatação de lucro inflacionário, sendo os saldos diferidos oriundos dos períodos em que houve seu diferimento, ou seja entre 1988 e 1991.

A ciência do contribuinte à exigência aconteceu no dia 04 de janeiro de 2000, como consta do Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 29).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

Sendo, sem dúvida, o imposto de renda de pessoa jurídica submetido ao art. 150, do CTN, portanto sujeito à homologação, conta-se o prazo de cinco anos a partir do fato gerador.

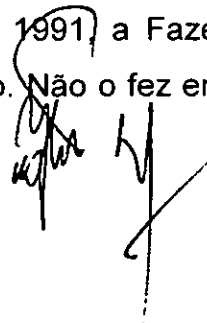
Considerando-se, tanto o fato gerador quanto o recolhimento que ocorreram em dezembro de 1994, o prazo homologatório se venceu em dezembro de 1999, descabendo a possibilidade de se efetuar lançamento sobre valor já definitivamente homologado, e bem que tacitamente, em janeiro de 2000.

E o prazo venceu-se por puro descuido da fiscalização, uma vez que o auto foi confeccionado na Repartição no dia 10.12.99, foi protocolado em 24.12.1999, mas somente foi levado à ciência do contribuinte no dia 04.02.2000.

Assim, tanto os períodos em que se formou o saldo diferido do lucro inflacionário quanto o período em que ocorreu o recolhimento do tributo por sua realização integral estavam alcançados pela decadência, uma vez que já homologados os valores apropriados pelo contribuinte no exercício de sua obrigação de proceder à apuração espontânea do tributo devido.

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.

Se existiu diferimento de lucro inflacionário em 1988 a 1991 a Fazenda Pública tinha cinco anos para detectar qualquer falha em seu diferimento. Não o fez em tal período e pretendeu montar valores em 2000, portanto nove anos depois.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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:

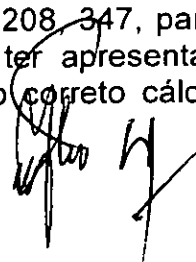
“2) glosa de despesas de custeio e despesas operacionais relativas ao período pré-operacional, apropriadas ao resultado do exercício, quando deveriam ter sido lançadas no ativo imobilizado e ativo diferido, respectivamente (fls. 15/8 ...)(*texto do auto de infração*)

(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10680.027896/99-66
Acórdão n.º : 105-14.288

produção total e as respectivas cotas de amortização; *(texto da decisão monocrática)*“

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

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

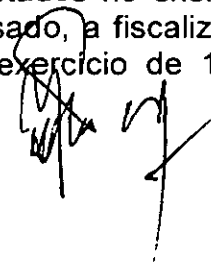
Segundo a requerente tal valor teria sido alcançado pela decadência, pelo transcurso de mais de cinco anos entre a data de 05.06.85 de entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1985, com conseqüente lançamento, e de 04.04.91, data da ciência aposta pela empresa ao auto de infração.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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

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

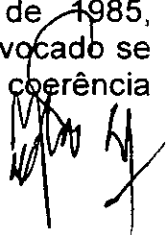
No caso de prejuízos fiscais o prazo decadencial com relação a infrações que influíram na sua formação conta a partir do exercício de sua formação e não de sua compensação.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10680.027896/99-66
Acórdão n.º : 105-14.288

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.

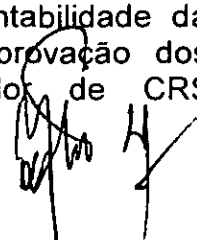
A decisão acima não é isolada.

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\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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.

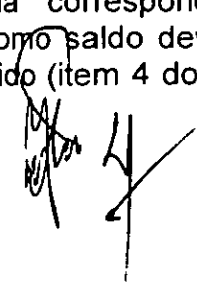
Este Conselho, após anos de acurada análise e alentados debates, acabou por concluir ser o IRPJ, na essência, tributo cujos contornos se amoldam ao tipo de lançamento descrito pelo artigo 150 do CTN, vez que a legislação de regência, além de outros aspectos relevantes, atribui ao sujeito passivo a obrigação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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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.

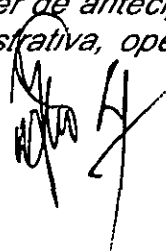
A base de cálculo do Imposto de Renda é aquela definida no artigo 193 do RIR/94 (vigente à época dos fatos):

“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-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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;

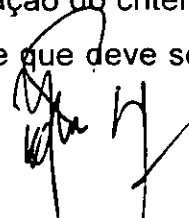
(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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):

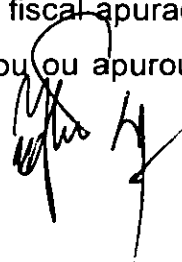
“Art. 5º (...)

§ 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

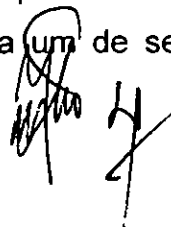
Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

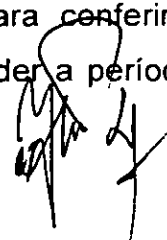
Dessa forma, se em determinado período-base, a empresa, ao apurar seu lucro real efetuou a exclusão de parcela a título de lucro inflacionário diferido, é a partir de tal procedimento que se dá partida à contagem do prazo decadencial e, se algum erro, equívoco, insuficiência ou fraude tiver sido cometido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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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

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

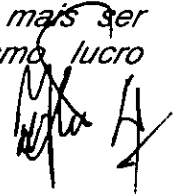
A 1ª Câmara deste Conselho já se manifestou sobre o assunto, em questão que pode ser adotada como paradigma, como contido no voto condutor da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-93.378 (Relator o I. Conselheiro Kazuki Shiobara – sessão de 23 de fevereiro de 2001), sob a ementa:

“RECURSO DE OFÍCIO:

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

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

“Nesse contexto, tem-se que o interessado explicitou sua opção 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

inflacionário acumulado, integralmente baixado em agosto/93, mediante sua realização.

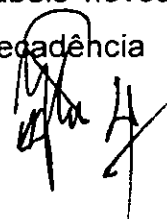
Desta forma, embora o interessado não tenha efetuado o pagamento total do saldo constante do SAPLI em agosto/93 (fls. 10), como a opção era definitiva (artigo 31, V e § 3º da Lei nº 8.541/92), entendo que expirou o prazo de a Fazenda Pública lançar a diferença, com fundamentação no § 4º, do artigo 150 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66
Acórdão n.º : 105-14.288

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.

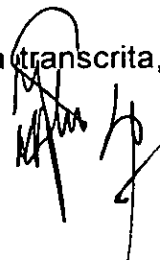
Por oportuno, ainda, é bom lembrar que tais controles servem de informação à autoridade administrativa tributária, mas, para produzir efeitos com relação ao contribuinte devem se basear em provas ou declarações e, sempre que forem constatadas discrepâncias, devem ser levados imediatamente ao conhecimento 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, destaque:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

“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 N° 13802.000446/89-73), o prejuízo havia sido glosado em virtude de alterações introduzidas nos valores de prejuízos nos exercícios de 1983, 1984, 1985 e 1986, com glosa de despesas de viagem indevidas e créditos em conta corrente de acionistas.

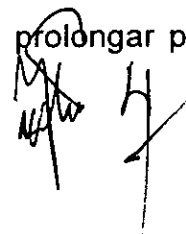
Conforme relatório da DRF/CAMPINAS (SP), a glosa de despesas e de variações cambiais, com a conseqüente elaboração de FAPLI – FORMULÁRIO DE ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E/OU LUCRO INFLACIONÁRIO mas não foi lavrado o Auto de Infração e nem expedida a Notificação de Lançamento, assegurando o direito de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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10680.027896/99-66
Acórdão n.º : 105-14.288

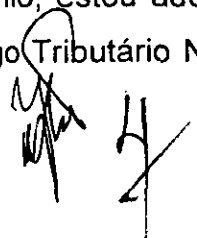
Apenas para arrematar meu raciocínio sobre o entendimento do assunto, devo indicar o termo inicial da contagem decadencial relativamente a cada realização mensal ou anual do lucro inflacionário já diferido.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

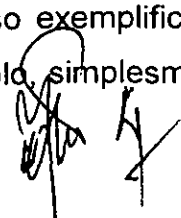
Acórdão n.º : 105-14.288

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

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.

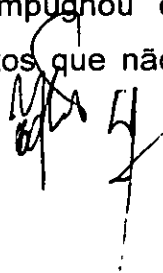
Somente nesta forma de entender a decadência relativa aos valores vinculados ao lucro inflacionário diferido vejo assegurada a necessária segurança jurídica e, por outro lado, a manutenção da possibilidade de a fiscalização atingir o diferimento do lucro inflacionário durante todo o tempo em que ocorrer 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.

Por fim tenho um argumento contra as alegações frequentemente colocadas pelos Conselheiros que afirmam que o reconhecimento da decadência, nos moldes acima apregoados, provoca injustiça e quebra de isonomia, porquanto aqueles contribuintes que recolheram devidamente o tributo, é que a decadência não busca a justiça mas serve apenas para assegurar o princípio maior da segurança jurídica.

Apenas para mencionar, fato não descrito no voto vencido que o mencionou no relatório mas não tratou dele no voto, é que, a alteração dos valores procedida pela fiscalização não produziu crédito tributário, apenas fez reduzir o prejuízo fiscal, o mesmo tendo acontecido com o excesso de remuneração de administradores.

Constou do relatório do voto vencido a existência de excesso de remuneração a administradores, mas nada acerca disso está refletido no voto.

E nem era necessário, uma vez que a recorrente não impugnou o lançamento neste item, que também não foi tratado na decisão recorrida, fatos que não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10680.027896/99-66

Acórdão n.º : 105-14.288

perturbam o presente julgamento, já que se trata de matéria não questionada, sobre a qual não se estabeleceu o contencioso e, por não integrar o recurso ora sob exame não deve ser apreciado.

Procedi a ressalva apenas para evitar eventuais embargos provocados pela omissão no voto de situação descrita no relatório e para aclarar o motivo por que estou votando pelo provimento ao recurso, sem a ressalva de ser parcial, já que o entendo total.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento, pelo acolhimento da preliminar de mérito de decadência.

Sala das Sessões - DF, em 29 de janeiro de 2004.


JOSE CARLOS PASSUELLO