



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 10850.003506/20
Recurso n° 155.329 Voluntário
Matéria IRPJ- Anocalendário 1997
Acórdão n° 101-97.048
Sessão de 16 de dezembro de 2008
Recorrente Construtora Roberto Franco Ltda.
Recorrida 1ª Turma/DRJ em Ribeirão Preto - SP.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: NULIDADE - IRREGULARIDADES RELACIONADAS COM O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- O procedimento de fiscalização relativo a tratamento automático das declarações (revisão interna, malhas fiscais), não exige emissão do MPF. Caso seja emitido, o fato de o contribuinte não ter dele sido informado não vicia o auto de infração.

NULIDADE - VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - O desenvolvimento de procedimento interno de fiscalização sem que dele seja dada ciência ao sujeito passivo não padece de vício. Os princípios do contraditório e da ampla defesa presidem apenas a fase processual após a instauração do litígio.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO BASE PARA CÁLCULO DA REALIZAÇÃO MÍNIMA- Comprovado que no ano-calendário de 1990 o ativo permanente da empresa era inferior ao patrimônio líquido, retira-se da base de cálculo usada pela fiscalização para cálculo da realização mínima obrigatória a parcela computada a título de saldo credor da diferença IPC/BTNf de 1990.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO – DECADÊNCIA - Na apuração da matéria tributável devem ser consideradas as realizações mínimas obrigatórias por lei e que não mais podem ser objeto de lançamento, por estarem alcançadas pela decadência.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Se o contribuinte estava impossibilitado de optar pela compensação por ter apresentado


declaração do período sem lucro real, a compensação deve ser feita no lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR, as preliminares e, no mérito, DAR provimento PARCIAL, ao recurso para: 1) reduzir a matéria tributável, mediante exclusão da parcela correspondente ao saldo credor da diferença IPC/BTNF, bem como das parcelas correspondentes às realizações mínimas obrigatórias dos anos-calendário de 1992 a 1995, atingidas pela decadência; 2) admitir a compensação de prejuízos fiscais até o limite legal de 30% do lucro real antes da compensação. Os Conselheiros Caio Marcos Cândido, José Sérgio Gomes, Alexandre Fonte e Antonio Praga acompanham a Relatora pelas conclusões quanto a preliminar de nulidade do MPF, entendendo tratar-se, exclusivamente, um instrumento de controle administrativo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA


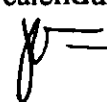
FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior, Caio Marcos Cândido José Ricardo da Silva, José Sergio Gomes (Suplente Convocado), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara).

Relatório

O presente processo foi submetido a julgamento na sessão de 05 de março de 2008.

Conforme então relatado, o litígio se instaurou em torno de auto de infração lavrado para exigência do imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 1997.

A exigência tributária resultou de revisão interna de declaração, e está fundamentada em falta de adição, na determinação do lucro real, da realização mínima obrigatória de 10% do lucro inflacionário acumulado.

A empresa suscitou nulidade do Auto de Infração em razão de não lhe ter sido dado conhecimento do MPF e, ainda, pela inexistência de termos e intimações dando conta da execução do trabalho fiscal.

No mérito, alegou inexistência de saldo credor de correção monetária diferença IPC/BTNF e argumentou que, ainda que existisse, o saldo do lucro inflacionário acumulado em 01/01/97 não seria o indicado no auto de infração, por não terem sido consideradas as realizações mínimas obrigatórias nos anos de 1992 a 1996. Reclamou, ainda, da não consideração dos prejuízos acumulados, que permitiriam a redução da base de cálculo e se insurgiu contra a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic.

A Câmara converteu o julgamento em diligência para que fosse anexada a cópia da declaração de IRPJ do período-base de 1990.

Retorna o processo com a diligência cumprida.

É o relatório.

Voto



Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

As preliminares de nulidade não podem prosperar.

No que se refere ao Mandado de Procedimento Fiscal, registro, inicialmente, que discordo da ilustre relatora do voto condutor da decisão recorrida, quando entende que o mandado de procedimento fiscal é mero instrumento de controle administrativo.

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que o MPF constitui ato administrativo concreto imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. Não se trata, pois, de mero ato de controle interno, pois tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo *condições de procedibilidade* ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, entre os quais o lançamento. O mandado de procedimento não confere competência ao auditor para levar a efeito o procedimento fiscal, pois essa competência é conferida pela lei, mas autoriza o exercício dessa competência.

Por outro lado, considero, realmente, irregular o fato de o auto de infração mencionar um nº de MPF, sem que, contudo, o contribuinte dele tenha tomado ciência,



inclusive para obter o código de acesso para possibilitar o acompanhamento eletrônico das prorrogações (se existe MPF, dele deveria ser dada ciência ao contribuinte).

Entretanto, no caso concreto, essa irregularidade não causa a nulidade do auto de infração. É que, por se tratar de procedimento de fiscalização relativo a tratamento automático das declarações (malhas fiscais), a emissão do MPF estava dispensada, conforme previa o art. 11, inciso IV, da Portaria SRF nº 3007, de 26 de novembro de 2001, ato normativo regulamentador do mandado de procedimento fiscal vigente quando da lavratura do auto de infração.

Também não há nenhuma irregularidade no fato de o contribuinte não ter sido cientificado da existência de procedimento de fiscalização.

É dever do fisco verificar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes, e para tanto ele detém amplos poderes, podendo se valer tanto de elementos obtidos junto ao fiscalizado (ou seja, mediante procedimento de fiscalização externa, ordenada por MPF), como de dados dos seus arquivos internos, ou, ainda, de elementos obtidos junto a terceiros, que têm o dever de colaborar

Os princípios do contraditório e ampla defesa presidem a fase processual propriamente dita, a dizer, a partir da instauração do litígio. A fiscalização é presidida pelo princípio inquisitorial. Conforme esclarece Alberto Xavier, “o princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a *existência* de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao *modo do seu exercício*.”¹

Falando sobre as limitações da aplicação desses princípios no procedimento administrativo de lançamento, anota o autor:²

“Difícilmente se concebe, na verdade, que o lançamento tributário deva ser precedido de uma necessária audiência prévia dos interessados. Duas razões desaconselham tal audiência: em primeiro lugar, o caráter estritamente vinculado ao lançamento quanto ao seu conteúdo torna menos relevante a prévia ponderação de razões e interesses apresentados pelo particular do que nos atos discricionários; em segundo lugar, o fato de se tratar de um “procedimento de massas”, dirigido a um amplo universo de destinatários e baseado em processos tecnológicos informáticos, tornaria praticamente inviável o desempenho da função, se submetida ao rito da prévia audiência individual.

Em matéria de lançamento tributário a garantia da ampla defesa não atua necessariamente pela via da audiência prévia à prática do ato primário (pretermination hearing), mas no “direito de recurso” deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (posttermination hearing)”

Rejeito as preliminares.

¹ Xavier, Alberto- Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário- 2 ed. Rio de Janeiro:Forense, 1997, p.163

² Xavier, Alberto, mesma obra, p.165/166

Quanto ao mérito, tem-se que o auto de infração acusa o contribuinte de não ter efetuado a realização mínima obrigatória de 10% do lucro inflacionário acumulado, cujo total teria atingido, em 31/12/1997, R\$ 307.172,22.

Conforme consta do auto de infração, o total do lucro inflacionário acumulado, sobre o qual foi calculada a realização exigida (R\$307.172,22), foi apurado a partir do saldo em 31/12/91, composto de três parcelas, a primeira (NCz\$ 46.416.953), correspondente à correção IPC/BTNF do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989, a segunda (NCz\$ 77.811.687,00), correspondente ao saldo credor diferença IPC/BTNF corrigido em 31/12/1990, e a terceira (NCz\$ 97.085.258,00), relativa ao lucro inflacionário a realizar em 31/12/1991. Essas parcelas foram corrigidas até 31/12/1992 e unificadas, e esse montante único foi corrigido a partir de 1993 e até 31/12/95.

A Recorrente, embora postulando pela improcedência total do lançamento apresentou razões de bloqueio apenas contra a parcela correspondente ao saldo credor da diferença IPC/BTNF (no caso, NCz\$ 77.811.687,00).

A Lei nº 8.200, de 1991, instituiu, como índice de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799, de 1989, a partir de fevereiro de 1991, o INPC. Ao mesmo tempo, estabeleceu o tratamento fiscal a ser dado à parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal.

A “*correção monetária complementar IPC/BTNF-90*”, prevista no art. 3º da Lei nº 8.200/91, é obrigatória, e deveria ser feita em 1991, mas referida ao balanço de 1990. Determinou, o art. 3º da Lei, que os efeitos fiscais do resultado (credor ou devedor) dessa correção monetária complementar fossem extra-contábeis.

De acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 8.200, de 1991, se o saldo dessa correção complementar resultasse credor, seria computado na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado.

A Lei nº 8.200, de 1991, foi regulamentada pelo Decreto nº 332, de 1991.

O art. 40 do Decreto nº 332, de 1991, determina que os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, sejam corrigidos na forma prevista na lei, e que a diferença de correção seja registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

A Lei nº 8.200/91, em seu art. 1º, reporta-se à correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89. Essa lei, por sua vez, determina que o saldo credor da conta de correção monetária será computado na determinação do lucro real, mas assegura ao contribuinte opção para diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado (art. 20). E no § 3º do art. 21 determina que o lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação do valor do BTN

Fiscal entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do exercício da correção. O art. 28 dispõe que os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

Portanto, nos termos da Lei nº 7.799/89 (art. 21, § 3º) e Decreto nº 332/91 (art. 40), o saldo do lucro inflacionário a realizar existente em 31/12/89 deve ser corrigido com base na variação anual do índice previsto em lei, e tal atualização é efetuada antes da realização do lucro inflacionário que vier a ocorrer no ano.

Não tendo a Recorrente contestado os valores apurados a título de correção IPC/BTNF do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989 e de lucro inflacionário a realizar em 31/12/1991, resta analisar a questão relativa ao saldo credor de correção monetária IPC/BTNF. Quanto a essa, já na impugnação a interessada alegou que em 31/12/90 apurou saldo devedor, e não credor, e juntou balancete analítico para comprovar o informado, esclarecendo não ter conseguido localizar o LALUR da época..

A Turma de Julgamento considerou que a não apresentação do LALUR torna inconsistentes as alegações do contribuinte. Esta Câmara, na sessão de 05 de março deste ano, ponderou que a consistência da alegação de inexistência de Saldo Credor Diferença IPC/BTNF não é aferida apenas a partir do LALUR, mas sim da escrituração. Por isso, converteu o julgamento em diligência a fim de que a repartição de origem juntasse aos autos cópia do Anexo A da DIPJ relativa ao período-base de 1990, para que se possa comparar o valor do Ativo Permanente com o do Patrimônio Líquido nela registrados.

Além de anexar a declaração pedida, a Sessão e Fiscalização juntou “Termo de Diligência e Informação” no qual consigna que a *“argumentação da existência de saldo devedor de correção monetária no período-base de 1990(...) se esvazia ao examinar-se a DIPJ do exercício de 1991, do citado período-base, solicitada pela Resolução inicialmente referida, principalmente, na análise do Anexo 2, Quadro 05, onde há apuração, por parte da empresa, de saldo credor de correção monetária (...)”*

Não obstante essa observação do auditor, com a declaração juntada, constata-se que o Patrimônio Líquido em 31/12/1990 superava o Ativo Permanente. Por conseguinte, a conta de correção monetária resulta em saldo devedor, o que é indicativo de preenchimento equivocado da declaração, tanto do período-base de 1990, ao apurar saldo credor da conta de correção monetária, quanto da do período-base de 1991, ao consignar valor na linha 28, item 56, do Anexo A, que se destinava a saldo credor.

Por isso, quanto à parcela relativa ao saldo credor da conta de correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF das demonstrações de 1990, o lançamento feito apenas à vista da DIPJ carece de certeza. Exatamente por isso a Instrução Normativa SRF nº 94, de 1997, estabelecia, como procedimento prévio à lavratura do auto de infração, a intimação, a ser feita pelo auditor responsável pela revisão da declaração, para o contribuinte prestar esclarecimentos sobre qualquer falha nela detectada, fixando prazo para atendimento da solicitação, prevendo a dispensa da intimação, a juízo do auditor, se a infração estiver claramente demonstrada e apurada ou se verificada a inexistência da infração.



Ainda como razão de mérito, alega a Recorrente que entre a apuração do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1991 e sua tributação em 1997 transcorreram cinco anos, e deveria ter sido considerada a realização mínima obrigatória de 10% ao ano, reduzindo em 50% o saldo a tributar.

Quanto a essa alegação, assiste razão em parte à Recorrente.

De fato, no momento em que se torna obrigatória a realização do lucro inflacionário, o direito da Fazenda de constituir o lançamento se torna exercitável, passando a correr o prazo de decadência. Assim, em relação às realizações mínimas exigidas por lei, opera-se a decadência quando decorridos 5 anos da data prevista para sua integração ao lucro real.

A exigência de realização mínima do lucro inflacionário foi introduzida, primeiramente, pelo art. 23 do Decreto-lei n.º 2.341, publicado no DOU em 30/06/1987, vigente a partir de sua publicação, que estabeleceu o percentual de 10% (dez por cento) para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração anual e 5% (cinco por cento) para o regime semestral, quando o valor determinado de acordo com o §1º daquele artigo (percentual de realização do ativo) lhe for inferior.

Posteriormente, o art. 9º do Decreto-lei n.º 2.429, publicado no DOU em 15/04/1988, com vigência a partir de sua publicação, dando nova redação ao art. 23 do Decreto-lei n.º 2.341, de 1987, estabeleceu em 5% (cinco por cento) o percentual a ser realizado em cada período-base.

Na seqüência, o art. 30 da Lei n.º 8.541, de 1992, com efeitos a partir de 1º/01/1993, estabeleceu que a pessoa jurídica deveria considerar realizado mensalmente, no mínimo, 1/240 (um duzentos quarenta avos), ou o valor efetivamente realizado, nos termos da legislação em vigor, do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, e o art. 32 da mesma lei que, a partir do exercício financeiro de 1995, a parcela de realização mensal do lucro inflacionário acumulado, a que se refere o art. 30, seria de, no mínimo, 1/120 (um cento e vinte avos);

Já o art. 6º da Lei n.º 9.065, com vigência a partir de 1º/01/1995, estabeleceu, para as pessoas jurídicas submetidas à apuração anual, em 10% (dez por cento) o percentual de realização mínima do lucro inflacionário acumulado, e o art. 8º do mesmo diploma legal determinou, para as submetidas à apuração mensal, a realização mínima de 1/120 (um cento e vinte avos) daquele montante.

A partir de 1º/01/1996, com a revogação da sistemática de correção monetária pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, deixou de existir também a possibilidade de calcular o lucro inflacionário do período-base. Entretanto, como sua tributação poderia ter sido diferida, a pessoa jurídica que tivesse saldo de lucro inflacionário a tributar, na parte B do LALUR, em 31/12/1995, corrigido monetariamente até essa data, deveria, a partir de 01/01/1996, adicionar ao lucro líquido dos períodos-base subseqüentes a parcela deste saldo que fosse considerada realizada no ano-calendário correspondente pela legislação então vigente (Lei nº 9.249/95, art. 7º, *caput* e § §).

Portanto, as empresas sujeitas à apuração do lucro real anual, a partir de 1º/01/1996 estão obrigadas a oferecer à tributação, no mínimo, dez por cento do saldo do lucro



inflacionário existente em 31/12/1995 (coeficiente de realização mínimo). Ou seja: a base de cálculo da realização do lucro inflacionário corresponderá ao saldo de lucro inflacionário acumulado existente em 31/12/1995. A diminuição do lucro inflacionário realizado em cada período de apuração será efetuada na parte B do LALUR, não afetando a citada base de cálculo.

A partir de 1996, o cálculo do Lucro Inflacionário Realizado é sempre feito em relação ao saldo do Lucro Inflacionário Acumulado existente em 31/12/1995, independentemente do saldo constante na parte B do LALUR em face de realizações ulteriores.

Em face do instituto da decadência, no ano da autuação (2002), os valores que deixaram de ser realizados até o ano-calendário de 1996 não podiam ser exigidos. Entretanto, na recomposição do lucro inflacionário, o Fisco deveria ter levado em conta os valores relativos às realizações até 31/12/1995 que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em período já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro, inclusive no período fiscalizado.

Pelos demonstrativos de fls. 7 a 11 vê-se que não foram computadas as realizações mínimas obrigatórias que reduziriam o saldo a ser tributado.

Quanto à não compensação de prejuízos de períodos anteriores, o demonstrativo juntado pelo órgão de origem, às fls. 143/145 indica a existência de saldo de prejuízos a compensar dos períodos-base de 1991 a 1997. A jurisprudência deste Conselho é no sentido de que, considerando que o contribuinte não fizera a opção pela compensação por ter apresentado declaração do período sem lucro real, a compensação deve ser feita no lançamento de ofício.

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares e dou provimento parcial ao recurso para:

1- Reduzir a matéria tributável mediante exclusão da parcela correspondente ao saldo credor da diferença IPC/BTNF, bem como das parcelas correspondentes às realizações mínimas obrigatórias dos anos-calendário de 1992 a 1995, atingidas pela decadência.

2- Admitir a compensação de prejuízos fiscais até o limite legal de 30% do lucro real antes da compensação.

Sala das Sessões, DF, em 16 de dezembro de 2008.


SANDRA MARIA FARONI.

