



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.011243/2005-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.105 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente PINVEST PINHEIRAIS GAUCHOS INVESTIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA - IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO - FATOS PRETÉRITOS - ALTERAÇÕES

Na recomposição do lucro inflacionário, deve o fisco levar em conta valores, que a despeito de terem produzido efeitos próprios, em períodos já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro.

IRPJ. DIFERENÇA IPC/BTNF. FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO

As aplicações de recursos em florestamento ou reflorestamento destinados à exploração do objeto social da empresa devem ser registradas em conta do ativo permanente, e sujeitam-se à correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Lúcia Miceli, Breno do Carmo Moreira Vieira, Maurítânia Elvira de Souza Mendonça (suplente convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em 20/12/2005 (e-fls. 2 a 7) decorrente de procedimento de revisão eletrônica das DIPJ relativas aos anos calendários de 2000 e 2001.

No curso do aludido procedimento, teriam sido identificadas duas infrações que resultaram na exigência de crédito tributário relativo ao IRPJ devido naqueles períodos.

Primeiramente, como se extrai do relatório fiscal de e-fls. 8 e ss, a D. Auditoria Fiscal aponta que a empresa teria deixado de realizar parcela do lucro inflacionário diferido relativo à bens do ativo imobilizado, mormente por ter deixado de promover a atualização monetária resultante da diferença entre o IPC e o BTNF de valores descritos nas contas contábeis denominadas “*Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM*”.

Esclarece, na oportunidade, que em resposta à intimação de e-fls. 371, o contribuinte informa que teria deixado de corrigir os saldos das citadas contas uma vez que as mesmas registraram valores despendidos com a aquisição de mudas para reflorestamento e que, a teor dos preceitos do Decreto 332, de 04/11/1991, teriam sido classificadas no grupo de “contas de ativos realizáveis a longo prazo”, as quais não demandariam atualização.

Invocando, quanto ao ponto acima, as considerações apostas no Parecer Normativo CST de nº 108/78, e entendendo descabida a justificativa apresentada, a Autoridade Lançadora:

- a) alterou o “*saldo credor da conta de correção monetária pela diferença IPC/BTNF, no Sistema SAPLI, de Cr\$ 942.521.160 para Cr\$ 22.976.457 (Cr\$ 3.983.297,72, apurado em 31.12.1990, que, atualizado pelo fator de correção monetária referente ao ano de 1991, correspondente a 5,7682, perfaz um montante de Cr\$ 22.976.457 (fl. 470)*”;
- b) excluiu do “montante do lucro inflacionário a realizar em 31.12.1995, os valores relativos às parcelas apuradas mediante aplicação do percentual de realização obrigatório, na forma da lei, em períodos alcançados pelo instituto da decadência (vide demonstrativo de fls. 470 a 474), em virtude de não haver informação sobre o percentual de realização do ativo”.

Como consequência dos ajustes acima, constituiu o crédito tributário em decorrência da adição “*ao lucro líquido dos trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2001*”, do “*valor da parcela de lucro inflacionário correspondente ao percentual mínimo de realização*”, além de ter promovido o ajuste do lucro real da empresa “*partir do ano-calendário de 1993 até o ano calendário de 1998, retirando a exclusão indevida da parcela referente ao saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (vide docs. de fls. 197 a 255 e 384 a 437)*”, o que, por sua vez, teria resultado apenas no recálculo dos saldos de imposto a pagar e/ou de prejuízos fiscais (sem lançamento, portanto).

Em seguida descreve a segunda infração incorrida pelo recorrente, consistente, desta feita, no uso de saldos pretensamente inexistentes de prejuízo fiscal. Pelo que expôs, a

empresa não possuía saldos de prejuízo fiscal relativos à atividade rural, mas apenas relativos à “Atividade em Geral”. Nada obstante, e após os esclarecimentos apresentados pela empresa, considerou estes últimos como atinentes à “Atividade Rural” os quais, todavia, e notadamente em razão dos ajustes tratados na infração descrita anteriormente, *“foram suficientes, apenas, para comportar as compensações dos primeiro e segundo trimestres e parcialmente a do terceiro trimestre do ano-calendário de 2000”*. As compensações relativas aos demais trimestres do período em testilha (2000 e 2001) foram todas glosadas.

Devidamente cientificado dos termos da autuação supra, a contribuinte opôs a impugnação administrativa alegando, em preliminar, a ocorrência da prescrição (decadência) do direito do fisco de constituir o crédito em relação aos saldos de Correção registrados no ano 1991. Quanto ao mais, reproduz o que já havia suscitado na resposta à intimação de e-fls. 371.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Porto Alegre houve por bem julgar improcedente a impugnação a luz dos argumentos sintetizados na ementa abaixo reproduzida (e-fl. 664):

IRPJ. DIFERENÇA IPC/BTNF. DECADÊNCIA.

Efetuada o lançamento dentro do prazo previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional e tendo sido reconhecido a parcela de realização mínima da diferença IPC/BTNF relativa aos anos abarcados pelo prazo decadencial, descabe a arguição de perda do direito de constituição o crédito tributário.

IRPJ. DIFERENÇA IPC/BTNF. FLORESTAMENTO E REFLORESTAMENTO. As aplicações de recursos em florestamento ou reflorestamento destinados à exploração do objeto social da empresa devem ser registradas em conta do ativo permanente, e sujeitavam-se à correção monetária.

Vale registrar que a Turma *a quo*, antes de apreciar as razões da impugnação, teria afirmado a ocorrência de questionamento apenas parcial do lançamento, tendo operado, ao ver daquele órgão julgador, preclusão particularmente quanto a segunda infração.

A contribuinte foi intimada do resultado do julgamento acima em 14 de outubro de 2008 (AR de e-fl. 697), tendo interposto seu recurso voluntário em 13 de novembro daquele mesmo ano (carimbo constante de e-fl. 703), por meio do qual reprisa os argumentos de sua peça impugnatória (ainda de que de forma mais substancial quanto ao problema decadência e de forma bem menos aprofundada acerca da classificação de suas contas contábeis), além de se insurgir contra a assertiva constante do acórdão recorrido de que não teria impugnado a infração relativa às compensações de prejuízo fiscal glosadas.

Anote-se, por oportuno, que a insurgente juntou, à e-fls. 774 e ss, memoriais.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos (extrínsecos e intrínsecos) de admissibilidade, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I ALGUNS ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À COMPREENSÃO DA DEMANDA.

Como apontado no relatório acima, o caso em exame revolve a insuficiência de recolhimento do IRPJ apurado nos anos de 2000 e 2001, em decorrência da não adição, em períodos anteriores, da parcela mínima do lucro inflacionário diferido a ser realizada. *A priori*, consoante previsão contida no art. 1º da Lei 8.200, de 28 de junho de 1991, a regra geral existente até o advento da Lei 9.245, era de que as empresas promovessem, ou pudessem promover, a correção monetária de seus balanços a partir da variação do INPC (substituído, posteriormente, pelo BTNF):

Art. 1º Para efeito de determinar o lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - a correção monetária das demonstrações financeiras anuais, de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC)

Já, na esteira das disposições contidas no Decreto 332, de 4 de novembro de 1991, que regulamentou as Lei 8.200/91 e 7.799/89, para que se observem os efeitos da citada correção monetária sobre elementos do balanço (particularmente ao que nos interessa aqui, sobre os bens componentes do ativo imobilizado), as empresas deveriam registrar em conta específica (especial) “*as contrapartidas dos ajustes de correção monetária de que trata o inciso I*”, conforme disposições contidas no art. 4º, II, do predito diploma regulamentar.

Passo seguinte, e ainda na forma do mencionado art. 4º, caso a conta tratada no inciso apresentasse saldo devedor, os contribuintes estariam autorizados a deduzi-los do cálculo do lucro real, devendo ser a este, adicionado, se o resultado fosse, de outra sorte, credor (incisos III e IV).

Noutro giro, o art. 20 do Decreto, supra, dispunha o que se segue:

O saldo credor da conta de correção monetária de que trata o inciso II do art. 4º será computado na determinação do lucro real, mas o contribuinte terá opção para diferir, com observância do disposto nesta seção, a tributação do lucro inflacionário não realizado.

Ou seja, nesta hipótese, sempre que observado saldo credor na conta tratada pelo inciso II do art. 4º, caberá ao contribuinte adicioná-lo ao lucro ou o diferir, quanto a parcela não realizada, caso em que, por sua vez, será atendido o limite contido no art. 23 do mesmo diploma regulamentar. Isto é, as empresas deveriam, necessariamente, considerar realizado, em cada

período-base, um percentual não inferior à 5% do lucro inflacionado acumulado, calculado, por sua vez, pelas fórmulas contidas no § 1º do art. 21.

Este breve escorço tem duas funções, vejam bem: i) trazer a lume o regramento acerca de instituto que caiu em desuso após o controle inflacionário observado, particularmente, com o advento do plano real (conformando matéria pouco usual a ser apreciada, em tempos atuais, por este órgão); ii) deixar evidente que a tributação da correção monetária de balanço traz reflexos que se protraem no tempo, com efeitos divisados, inclusive, em relação aos períodos de apuração em que tais regras já não mais se aplicavam.

Os fatos examinados pela D. Autoridade Fiscal, no caso dos autos, destaque-se, remontam à períodos anteriores à fevereiro de 1991 (1990) de sorte que, na hipótese vertente, observou-se o comando exceptivo descrito nos arts. 32 e seguintes do Decreto 332, que comportam regulação atinente ao período de transição entre planos econômicos, com fixação de outros índices, até então, vigentes: *in casu*, o IPC.

A luz de tais preceptivos, o saldo da conta especial tratado no art. 4, II, seria composto, quanto à correção monetária de balanço relativa ao ano-base de 1990, pela correção realizada a partir da variação do IPC, devendo-se, todavia, deduzir deste resultado, as diferenças negativas verificadas entre a comparação entre último índice e o BTN (índice utilizado para atualizar valores de contratos e de impostos) ou, ao predito saldo, acrescer as diferenças positivas resultantes desta comparação.

A partir daí, o tratamento fiscal dado ao citado saldo será o mesmo que verificado na regra geral mencionado alhures.

Pois bem. No caso em exame, a questão nodal verificada cinge ao não reconhecimento, pela recorrente, do dever de corrigir monetariamente os valores registrados por ela em contas contábeis do ativo que comportavam a descrição “*Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM*”, sob a alegação, já alardeada no relatório que precede este voto, de que não se tratariam de contas concernentes a seu ativo imobilizado mas, isto sim, de ativos realizáveis a longo prazo.

O foco inicial do processo fiscalizatório foi, como se extrai do TVF, o saldo da conta de correção monetária, apurado na forma do art. 32 do Decreto 332, no importe de Cr\$ 942.521.160 apurado em 31/12/1990 (e acusado pelo SAPLI). Apesar da existência de saldo *credor*, a fiscalização não identificou a adição das parcelas a realizar do predito lucro inflacionário (conforme determinação constante do art. 23 do por vezes mencionado Decreto 332). Instado a explicar tal fato, a contribuinte assim argumentou:

O valor de Cr\$ 942.521.160,94 em 31/12/1991 referente ao saldo da conta de correção monetária pela diferença do IPC/BTNF de acordo com a Lei 8.200/91 é devedor conforme DIPJ ano base 1991 e balanço patrimonial encerrado em 31/12/1991; No exercício de 1990 o saldo da correção monetária do balanço tinha sido credor entretanto no início do exercício de 1991 a empresa teve um aumento de capital social que começou a gerar uma correção monetária devedora, invertendo este saldo ou seja, passou a ser devedor (trecho extraído do item 2.1.7.1 do TVF).

Como não concordou com as justificativas apresentadas pela empresa acerca da falta de correção dos valores relativos à “reflorestamento”, a Autoridade Lançadora ajustou o saldo da predita conta para o montante de Cr\$ 22.976.457,00 (credor). Com isso, os saldos de

lucros inflacionários acumulados à realizar aumentaram, culminando, por conseguinte, com os reajustes das apurações do imposto relativas aos períodos de 1993 a 1998, inclusive quanto aos saldos de prejuízos fiscais então calculados (veja-se, para tanto, os quadros constantes de e-fls. 126 a 146).

Vale lembrar, a teor da resposta apresentada pela empresa à intimação de e-fl. 183, que os saldos de prejuízos informados nos anos de 2000 e 2001 tinham origem, “*nos prejuízos fiscais que a empresa teve nos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996*” (e-fl. 188), o quais, como dito acima, foram alterados por conta dos ajustes decorrentes da infração concernente a falta de correção de parcela do ativo imobilizado e por não se ter promovido a adição da parcela mínima obrigatória tratada pelo art. 23 do Decreto 332.

Em resumo, e a partir de tudo o que foi exposto até aqui, temos os seguintes fatos no processo em exame:

- a) ao não promover a correção monetária dos valores registrados nas contas classificadas como “realizáveis a longo prazo”, a contribuinte apurou um saldo devedor na conta descrita no inciso II do art. 4º do Decreto 332/91, no importe de R\$ Cr\$ 942.521,160,00;
- b) à vista disto, excluiu do cômputo do tributo nos anos de 1993 a 1998, as parcelas do valor mencionado em “a”, acima, na forma preconizada pelo art. 18 do Decreto 332/91 (v. item 2.1.7.2 do TVF);
- c) ao discordar das justificativas apresentadas pelo recorrente para não corrigir os valores relativos às contas denominadas “*Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM*”, a Autoridade Lançadora classificou-as como contas do ativo imobilizado, promovendo a sua atualização e alterando o respectivo saldo de Cr\$ 942.521.160 para Cr\$ 22.976.457,00;
- d) por conseguinte, o lucro real dos períodos compreendidos entre 1993 a 1998 foi feito, não só para glosar as exclusões mencionadas em “b”, supra, como para adicionar os percentuais obrigatórios relativos aos saldos de lucro inflacionário recompostos;
- e) a partir de tais alterações, foram alterados, também, todos os saldos de prejuízo fiscal calculados pela empresa desde 1993 até 2001.

As explicações propostas neste tópico são de suma importância, diga-se, seja para se compreender, com exatidão, os limites da lide que se põe à análise deste colegiado, seja para entender a assertiva contida no início do voto condutor do acórdão recorrente e, mais, para se chegar a uma conclusão correta acerca dos argumentos deduzidos pela insurgente em suas razões recursais, inclusive quanto a preliminar de decadência suscitada.

Dito isto, passo a, num primeiro momento, delimitar o objeto do recurso para, em seguida, apreciar efetivamente argumentos e pedidos contidos no apelo voluntário

II DA MATÉRIA CONSIDERADA NÃO IMPUGNADA PELA DRJ. DA DELIMITAÇÃO DA LIDE.

Como me adiantei anteriormente, antes de julgar a impugnação oposta pela empresa insurgente, a DRJ cravou, prefacialmente, a ocorrência de preclusão consumativa quanto a boa parte da matéria em litígio. Veja-se:

Registro, inicialmente, que das duas infrações praticadas pelo contribuinte ensejando a autuação em exame, apenas aquela relativa à diferença IPC/BTNF foi impugnada, restando incontroversa a maior parte do lançamento.

De antemão, é preciso repisar que a “glosa” de prejuízos fiscais realizada pela Autoridade Lançadora decorre, diretamente, do reajuste dos saldos de lucro inflacionário; isto está sobejamente demonstrado pelas próprias ponderações da Autoridade Lançadora, particularmente, apostas nos itens 2.2.4 e 2.2.5 do TVF (e-fl. 12), cujo teor, me permitam reproduzir abaixo:

2.2.4 embora tenhamos considerado os prejuízos fiscais constantes do Sistema SAPLI, na coluna da atividade em geral até o ano-calendário de 1995, como sendo da atividade rural, **em consequência dos ajustes efetuados, conforme descrito no item 2.1.14.4**, o saldo compensável foi suficiente, apenas, para comportar as compensações dos primeiro e segundo trimestres e parcialmente a do terceiro trimestre do ano-calendário de 2000. As compensações declaradas no quarto trimestre do ano-calendário de 2000 e nos quatro trimestres do ano-calendário de 2001 foram excluídas, conforme demonstrativo de fls. 501 a 503;

2.2.5 considerando o explicitado acima, apuramos os valores de Imposto de Renda Pessoa Jurídica devidos em decorrência das exclusões das compensações indevidas nos trimestres mencionados no item 2.2.4 (vide demonstrativo de apuração de fls. 11 a 18).

Lembrando, aqui, que o item 2.1.14.4, trata, precisamente, dos ajustes do lucro real concretizados quanto aos anos de 1993 a 1998 mediante “*exclusão indevida da parcela referente ao saldo devedor diferença (sic) de correção monetária complementar IPC/BTNF*”, tem-se por inquestionável que, acaso se dê provimento ao apelo para reconhecer a desnecessidade de atualizar monetariamente os valores registrados nas contas denominadas “*Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM*” não só a primeira infração será cancelada, como os saldos de prejuízo fiscal serão restabelecidos, soçobrando, assim, a segunda infração.

Os únicos pontos da autuação que não foram questionados pelo contribuinte foram os cálculos realizados, tanto para excluir as deduções efetuadas, como para adicionar as parcelas do lucro inflacionário à todos os anos calendários aqui tratados, incluindo-se 2000 e 2001.

Nada obstante, como dito, a premissa nodal de todo o trabalho fiscal foi, sim, contraposta pela impugnação e, ato contínuo, pelo próprio recurso voluntário e, se este Colegiado concordar com o insurgente, por conseguinte, toda a exigência tributária aqui tratada será cancelada.

Vejamos, então, quem tem, realmente, razão.

III DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

A recorrente, aqui, se socorre dos preceitos da Súmula 10 do CARF, cujo verbete, assim reza:

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização **ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado**, ainda que em percentuais mínimos.

A leitura do texto da Súmula acima parece fazer tender, em prol da tese recorrente, os seus ditames... de fato, se considerarmos exclusivamente a parte acima grifada, poderíamos entender, como propõe o contribuinte, que as importâncias do lucro inflacionário que deveriam ter sido computadas no lucro real conformam o marco temporal inicial para a contagem do prazo decadencial, mormente se se levar em conta que o lançamento em análise é resultado direto dos ajustes efetuados nos anos de 1993 a 1998 mediante glosa das exclusões realizadas e adição dos valores mínimos que deveriam ter sido considerados realizados..

Todavia, para que possamos compreender de forma correta o conteúdo do verbe supra, é preciso que analisemos os precedentes que foram invocados para justificar a sua edição. Dentre os acórdãos paradigmas utilizados como fundamento da Súmula acima, o de nº 103-21903, publicado em 25/04/2005 é o que melhor esclarece o seu conteúdo e extensão:

DECADÊNCIA - IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO - FATOS PRETÉRITOS - ALTERAÇÕES - Na recomposição do lucro inflacionário, deve o fisco levar em conta valores, que a despeito de terem produzido efeitos próprios, em períodos já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro.

O entendimento externado nesta ementa, vejam bem, é o mesmo que vem sendo, desde há muito, sedimentado no seio da jurisprudência deste Conselho, qual seja, a decadência atinge, tão só, o fato signo-presuntivo de riqueza, necessário e suficiente ao surgimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN), não se estendendo para as situações ocorridas no passado que, outrossim, tem repercussão em eventos futuros.

Do excerto do voto condutor do precedente invocado acima, extrai-se passagem que deixa extreme de dúvidas qual é, concretamente, a compreensão do instituto da decadência, quando aplicado aos casos concernentes ao lucro inflacionário, mormente, o diferido, e externado na Súmula 10, anteriormente citada. Vejam:

Assim, o lançamento efetuado pelo fisco, evidentemente, não poderá alcançar períodos sob a proteção do instituto da decadência, mas a reconstituição do valor real do lucro inflacionário, desde o momento do diferimento dos saldos a tributar, não usufrui dessa mesma proteção.

Devem, todavia, nessa reconstituição, ser considerados, em cada período de apuração, pelo menos os percentuais de realização mínimos daquele lucro, na forma da lei, ainda que não possam ser eles tributados, por haverem sido alcançados pelo instituto da decadência, ou seja: há que se excluir do montante do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores os valores relativos a parcelas cuja realização era obrigatória por lei em períodos sobre os quais já não se pode mais constituir o crédito em face de sua decadência, procedimento já adotado pela Turma de Julgamento "a quo".

Ou seja, o correto entendimento do “comando” contido na Súmula 10 pressupõe e autoriza, a toda monta, a recomposição do saldo de lucro inflacionário diferido (acumulado) para fins de apuração do lucro real devido em anos-calendários futuros, mesmo que ultrapassado o quinquênio decadencial (fatos pretéritos com repercussão futura), não podendo, todavia, o fisco, lançar o tributo em relação aos períodos base, sem deduzir das parcelas diferidas o percentual mínimo que deveria ter sido realizado (“*pau que dá em chico, dá em Francisco*”).

Em linhas gerais, se o contribuinte possui o saldo credor de correção monetária no valor de, v.g, Cr\$ 100 a realizar, mas não o faz, o fisco deve considerar as parcelas mínimas (5%) para recompor este saldo, decotando-se, a cada ano-base, estes valores obrigatórios; considerando, neste exemplo, que a empresa deveria realizar o saldo a partir de 1993, neste ano, e nos subsequentes, deverá ser computado, no mínimo, observados os limites do art.23 do Decreto 332, o valor de Cr\$ 5,00, decotando-o do respectivo saldo. Assim, para um lançamento realizado quanto aos anos de 2000 e 2001, o montante a ser acrescido, a título de lucro inflacionário a realizar, seria de Cr\$ 100,00, deduzidos, todavia, os valores de Cr\$ 5,00, multiplicados pelos anos subsequentes (no caso concreto, 1993 a 1998, ou seja, 5 anos).

No caso concreto, vejam bem, foi isso que fez a autoridade lançadora ainda que, entretanto, com alguma imprecisão. Para tanto, socorro-me da descrição contida no item 2.1.14 e no subitem 2.1.14.2:

2.1.14 Em virtude do explicitado acima, foram adotados os seguintes procedimentos:

(...)

2.1.14.2 exclusão, do montante do lucro inflacionário a realizar em 31.12.1995, dos valores relativos às parcelas apuradas mediante a aplicação do percentual de realização obrigatório, na forma da lei, em períodos alcançados pelo instituto da decadência (vide demonstrativo de fls. 470 a 474), em virtude de não haver informação sobre o percentual de realização do ativo (...).

Em princípio, a Fiscalização, pelo que avengei anteriormente, atendeu, *em tese*, aos preceitos da Súmula em exame... concretamente, a desobedeceu quando promoveu a exclusão das parcelas relativas a períodos decaídos apenas do lucro inflacionário realizável no ano de 1995; isto porque, este mesmo ano-base também se encontra abrangido pelo instituto preconizado pelo art. 150, § 4º, CTN, seguindo a mesma sorte, o anos de 1996 à 1999.

Lembrem-se, aqui, que o contribuinte foi intimado dos termos do auto de infração em 26/09/2005 (e-fl.185).

Neste passo, dos valores de lucro inflacionário acumulado descritos a partir de 1996 deveriam ser descontadas a parcelas a realizar nos limites mínimos, tal como preconizado pela Súmula 10.

No ano de 1996, particularmente, apontou-se um saldo, convertido para reais, de R\$ 26.094,11, já deduzidas as parcelas relativas ao ano-base de 1995. Considerando-se, neste particular, as regras encartadas no art. 23 do Decreto 332, mas no percentual prefixado pela Lei 9.065/05 (10% do valor do lucro inflacionário acumulado, ante a, como afirmado no TVF, inexistência de informação “sobre o percentual de realização do ativo”), e refazendo-se os quadros apresentados pela própria fiscalização (nos termos da Súmula 10), teríamos a seguinte realidade:

Ano base	Saldo acumulado de lucro inflacionário	Valor correspondente ao valor mínimo de realização (10%)	Saldo Final
1996	R\$ 26.094,11	R\$ 2.609,41	R\$ 23.484,70
1997	R\$ 23.484,7	R\$ 2.348,47	R\$ 21.136,23
1998	R\$ 21.136,23	R\$ 2.113,62	R\$ 19.022,61
1999	R\$ 19.022,61	R\$ 1.902,26	R\$ 17.120,35
2000	R\$ 17.120,35	R\$ 1.712,03	R\$ 15.408,32
2001	R\$ 15.408,32	R\$ 1.540,32	

Destaque-se que na composição do crédito tributário relativo à esta infração, especificamente, como se extrai do demonstrativo constante do auto de infração (e-fl. 6 e 7), quanto ao ano-base de 2001, a Fiscalização não promoveu, do saldo acumulado de lucro inflacionário apontado ao final de 2000, o decote das parcelas realizadas de sorte que o valor daquele ano específico já estaria errado (não obstante o contribuinte não ter, quanto a isso, se pronunciado). Ainda assim, com a recomposição acima, os valores exigidos para estes dois anos-calendários seria de R\$ 1.712,03 para 2000 e R\$ 1.540,32 para 2001.

Agora, poder-se-ia sustentar aqui que o “vício” acima não revolveria, propriamente, o instituto da decadência mas, tão só, um erro material concernente ao cálculo do tributo devido. Cabe esclarecer que não só os precedentes que fundamentaram a Súmula 10 impõe a adoção do procedimento acima em decorrência do instituto contemplado pelo art. 150, § 4º do CTN, como, também, ao se proceder à recomposição do saldo acumulado de lucro inflacionário, sem deduzir os valores mínimos descritos pelo art. 23, o Fisco termina, objetivamente, por cobrar estes valores, já abarcados pelo prazo de 5 anos, ainda que mediante a sua inclusão num exercício posterior.

A exclusão realizada e demonstrada na tabela acima, pois, se faz imperiosa, justamente, para se obedecer a regra decadencial... isto é, a redução do crédito tributário, no caso vertente, e em todos os demais assemelhados e tratados pela Súmula 10, decorrem, efetivamente, do reconhecimento do decurso do prazo do art. 150, §4º, do CTN.

Pois bem. O *quid pro quo*, agora, revolve o fato de que a exigência dos valores remanescentes (não abarcados, portanto, pela decadência) somente se manterá se a contribuinte ainda tiver lucro real apurado a pagar o que, por sua vez, deverá ser verificado a partir da recomposição, considerando-se os ajustes acima propostos, dos próprios saldos de prejuízo fiscal provenientes dos anos de 1993 e seguintes. E aqui, ainda temos dois problemas a enfrentar (ainda que conexos):

- a) além de adicionar as parcelas do lucro a realizar, no percentuais mínimos alhures mencionados, a autoridade fiscal “glosou” as exclusões realizadas pela empresa por entender que detinha, em verdade, em 1990, saldo devedor na conta de correção monetária de demonstrações financeiras;
- b) as exclusões realizadas, diga-se, se deram nos anos de 1993 a 1998 (v. TVF, item 2.1.5.1) e, nesta esteira, impactaram, diretamente, o lucro líquido da empresa nos aludidos períodos.

Assentou-se, acima, que a decadência encampa os valores não adicionados ao lucro líquido, inviabilizando, neste passo o seu lançamento, ainda, contudo, que se imponha a

recomposição do mencionado lucro líquido tão só para fins de definição dos respectivos saldos de lucro inflacionário acumulado e, ato contínuo, também de prejuízos.

Por óbvio, o mesmo raciocínio deve se aplicar aos valores excluídos... não se pode efetuar o lançamento relativo a tal exclusão, cuja glosa resultará, tão só, no ajuste dos valores do lucro inflacionário ou de eventual prejuízo fiscal, como, diga-se, foi feito nos autos. Neste particular, as glosas realizadas quanto as estas exclusões tem que ser mantidas, ainda que, como já dito, somente para a recomposição dos saldos de lucro inflacionário e de prejuízos fiscais.

Neste diapasão, o reconhecimento da “decadência”, como realizada nestes autos, dos períodos concernentes também à 1996 a 1999, com a necessidade de dedução, quiçá, do mínimo legal relativo ao saldo acumulado de lucro inflacionário, não se presta, suficientemente, para restabelecer os saldos de prejuízo fiscal. Basta, para tanto (sem necessidade mesmo de nos reportarmos aos anos de 1993 a 1998), atentar para a diferença apontada no ano de 2000, que alçou a monta de aproximadamente R\$ 20 mil reais... ainda que os valores ora reconhecidos (ou, mais especificamente, cancelados) sejam considerados para a composição dos saldos de prejuízo, eles totalizam pouco mais de R\$ 3.000,00...

Daí porque a análise do mérito, mesmo que acolhida em parte a alegação de decadência, com os efeitos acima, se faz premente.

É o que passo a fazer.

III MÉRITO – DA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DAS CONTAS DENOMINADAS “PROJETO PINVEST ACÁCIA III — ENC.SUL, REFLORESTAMENTO TAPES, REFLORESTAMENTO C./CM, REFLORESTAMENTO ENC.SUL C/CM”

Todo o problema gira em torno da classificação das contas mencionadas no preâmbulo deste tópico.

A recorrente, em especial com base nos preceitos do art. 179, II, da Lei 6.404/75 afirma se tratar de contas utilizadas para o registro de ativos exigíveis a longo prazo.

Curiosamente, ela não reprisa boa parte dos argumentos lançados em sua peça impugnatória que, a primeira vista, continham mais substância que as alegações genéricas lançadas em seu recurso acerca do princípio da verdade material e da necessidade, a seu ver, de comprovação, pelo fisco, de que tais contas registravam valores pertencentes ao ativo imobilizado ou permanente. Limita-se, então, a dizer que os “*projetos de reflorestamento*” seriam compostos por “*direitos realizáveis após o término do exercício*” (primeira parte do inciso II do aludido art. 179 da Lei 6.404/75).

A fiscalização, e também o acórdão recorrido, por sua vez, sustentam que os valores despendidos com “reflorestamento” seriam, de seu turno, compreendidos como parcelas do ativo imobilizado (sujeito, pois, à correção monetária), notadamente a partir dos ditames contidos no Parecer Normativo CST de nº 108/78, cujo item 8.1, citado e transcrito pelo acórdão recorrido, e que tomo a liberdade de reproduzir:

8.1 - Relativamente às aplicações em florestamento ou reflorestamento, a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelecem para as florestas, recursos florestais e direitos de sua exploração, tratamento de correção monetária idêntico ao previsto para o

ativo permanente; assim, a partir da introdução do novo sistema de correção monetária, os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente. Portanto, o ativo permanente registrará:

a) no imobilizado, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos;

b) no grupo de investimentos, os empreendimentos correspondentes ao plantio de florestas destinadas à proteção do solo ou à preservação do ambiente, sem que se destinem à manutenção das atividades da empresa;

c) em qualquer hipótese, as importâncias aplicadas na aquisição de terras, desde que não sejam para revenda comporão a conta de terrenos, no imobilizado ou em investimentos, dependendo de sua finalidade.

Os membros deste Conselho não estão, respeitadas eventuais posições contrárias, sujeitos às prescrições contidas no aludido parecer. Nada obstante, podemos, por certo, concordar com as conclusões ali dispostas, desde que calcadas em argumentos racionalmente construídos e efetivamente embasados na lei.

E, dos diplomas legais citados pelo predito parecer sobressaem os preceitos do art. 183, § 2 (com a redação original, vigente à época dos fatos aqui tratados), “c”, da Lei 6.404, que autoriza o registro da diminuição do valor de elementos do **ativo imobilizado**, em conta de “*exaustão quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração*”. A lei, neste passo, trata genericamente de “*recursos florestais*” sem se debruçar sobre uma eventual diferença entre “florestas” e “reflorestamento” (da mesma forma, o Decreto-lei 1.598 assim, também, dispõe).

Particularmente, todavia, não consigo tão só a partir deste preceito chegar a uma conclusão sobre o tratamento a ser despendido quanto aos preditos “*projetos de reflorestamento*”. Nem mesmo a partir dos preceitos do art.14 do Decreto 332 (invocado na impugnação oposta pela empresa) é possível obter-se uma resposta definitiva para o problema, já que o dispositivo retro se limita a tratar do registro atinente às florestas (que, por certo, poderia englobar a atividade de reflorestamento).

Em verdade, a solução perpassa pelo próprio art. 179, incisos II (transcrito, apenas, parcialmente pela recorrente) e IV, da mencionada Lei 6.404. E, de fato, atentando-se para a parte final do inciso II, e, outrossim, para a definição constante do inciso IV, a questão passa a se tornar mais clara. Vejam:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, **que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;**

(...)

IV – no ativo imobilizado: **os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade**, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

A toda evidência, não é o prazo de realização, em si, que permite a classificação de determinados elementos como componentes do ativo realizável a longo prazo, mas, isto sim, a destinação destes bens. A interpretação conjunta dos dois incisos acima reproduzidos demonstra, de fato, que a característica determinante para se classificar numa ou noutra conta determinados bens ou direitos é a sua vinculação ou não ao objeto social da empresa ou companhia.

E, nesta esteira, peço especial atenção ao art. 4º da Ata de Constituição da Companhia, juntada a e-fl. 627, que dispõe sobre o objeto econômico da recorrente:

ARTIGO 4 - A Sociedade terá por objeto realizar, por conta própria ou de terceiros, as operações de: a) silvicultura, praticando florestamento e/ou reflorestamento de terras de sua propriedade ou de terceiros, como julgar de seu interesse e conveniência, sob a forma societária e/ou de parceria florestal (...); d) industrialização florestal para o aproveitamento racional das reservas disponíveis e ou formadas (...).

O reflorestamento, pois, constitui parte da atividade econômica da insurgente e, por certo, constitui negócio usual “*na exploração do objeto da companhia*” o que afasta, portanto, a possibilidade de classificar as preditas contas denominadas como “*PROJETO PINVEST ACÁCIA III — ENC.SUL, REFLORESTAMENTO TAPES, REFLORESTAMENTO C./CM, REFLORESTAMENTO ENC.SUL C/CM*” como “realizáveis a longo prazo”.

Noutro giro, e agora afastada a tipificação da hipótese versada pelo inciso II do art. 179 da Lei 6.404/72, os fatos acima apontados se subsumem ao regramento contido nos arts. 41, II, e parágrafo único do art. 54, ambos do Decreto-lei 1.598/77 que determinam o registro no ativo permanente, e respectiva atualização monetária, dos recursos florestais.

Em resumo, particularmente neste ponto, acertaram, tanto a Autoridade Lançadora, como a DRJ, ao determinar a correção monetária dos valores registrados nas contas de reflorestamento e que, por conta disso, tornam “credora” a conta descrita no inciso II do art. 4 do Decreto 332/91, sujeitando o contribuinte às obrigações preconizadas pelo art. 23 deste mesmo decreto. Neste passo, não só a glosa das exclusões realizadas pela companhia estavam corretas, como também a adição das parcelas mínimas de realização do saldo de lucro inflacionário nos períodos de 1993 e ss eram mandatórias (com as ressalvas apontadas no tópico II, acima).

IV CONCLUSÕES.

A luz do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para, acolhendo, em parte, a decadência suscitada, cancelar, também em parte, a infração concernente as “*adições não computadas na apuração do lucro real lucro inflacionário realizado - realização mínima*” reduzindo-se os respectivos valores (sem se considerar a multa de ofício) de R\$ 5.218,80 para R\$ 3.252,35.

Por conseguinte, voto também por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para cancelar, também em parte, a exigência relativa “*glosa de prejuízos*”

compensados indevidamente saldos de prejuízos”, devendo-se se somar aos saldos de prejuízos apurados em 2000 e 2001 a parte correspondente à importância cancelada da infração relativa ao lucro inflacionário (R\$ 1.966,45).

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca