



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.011243/2005-60
ACÓRDÃO	9101-007.241 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PINVEST PINHEIRAS GAÚCHOS E INVESTIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADO E ESCRITURADO. FALTA DE ADIÇÃO DAS REALIZAÇÕES MÍNIMAS DO SALDO CREDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF.

Enquanto não esgotado o prazo decadencial para exigência de crédito tributário ou redução de prejuízo fiscal decorrente de falta de adição das realizações mínimas do saldo credor da diferença IPC/BTNF, a autoridade fiscal tem competência para revisar esta apuração, vez que ela não repercutiu no resultado do ano de sua determinação – 1991 – e apenas foi informada como item patrimonial na DIRPJ do exercício 1992. Já a reversão das exclusões promovidas indevidamente, entre 1993 e 1998, somente poderia se verificar se não expirado o prazo decadencial, que observa as mesmas regras quando apurado lucro real ou prejuízo fiscal, vez que a autoridade fiscal também dispõe de meios para formalizar lançamento de redução de prejuízo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Jandir José Dalle Lucca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso para reverter as reduções de prejuízos fiscais entre 1993 e 1998 e as correspondentes glosas de compensações formalizadas no lançamento, vencidos o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votou por negar provimento, e o Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior que votou por dar provimento integral ao recurso. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira

Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli. Findo o prazo regimental, o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do RICARF.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial por Divergência (fls. 909 a 922), interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1302-004.105** (fls. 794 a 807), de 12 de novembro de 2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

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.

Cientificada do acórdão a contribuinte opôs embargos suscitando obscuridade e omissão no acórdão recorrido, sendo rejeitado pelo presidente do colegiado recorrido por meio do despacho de fls. 887/900.

A contribuinte teve ciência do despacho que rejeitou seus embargos em 21/07/2021 (fls. 967) e apresentou recurso especial em 04/08/2021 (fls. 907), suscitando divergência jurisprudencial quanto ao **“termo inicial do prazo decadencial, em contexto de recomposição de saldo de lucro inflacionário diferido/acumulado”**, apontando como paradigmas os acórdãos nº **9101-003.252** e **9101-003.160**.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 3ª Câmara apenas com relação ao primeiro paradigma (**9101-003.252**), nos termos do despacho de fls. 973/991, do qual se extrai, *verbis*:

[...]

Portanto, suscita-se divergência quanto ao **termo inicial do prazo decadencial, em contexto de recomposição de saldo de lucro inflacionário diferido/acumulado**.

Apontados, como paradigmas de divergência, acórdãos emanados da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: nº **9101-003.252** (processo 10845.004843/2002-77 – sessão de 09/11/2017) e nº **9101-003.160** (processo 13401.000075/00-01 – sessão de 05/10/2017). Os paradigmas não foram reformados até a data de interposição do recurso especial.

Preliminarmente, impõe-se ressalva ao pedido recursal, onde se vê pleito “subsidiário” não abarcado pela divergência proposta. Como já ressaltado, o recurso especial não se presta à rediscussão do mérito; dirige-se à solução de divergência jurisprudencial entre Turmas. Não obstante, o item “iii” do pedido recursal extrapola a divergência suscitada pelo Recorrente. Decidiu-se, neste processo, que as contas de projeto de reflorestamento em questão pertenciam ao ativo imobilizado e sujeitavam-se à correção monetária (item III do voto condutor do acórdão recorrido). A divergência alegada limita-se ao termo de início de prazo decadencial, e ainda que fosse reconhecida, em nada afetaria o que se decidiu quanto à classificação e correção monetária daquelas contas.

Passa-se ao exame do dissídio proposto.

A fim de fornecer o necessário contexto, registre-se que trata o presente processo do lançamento de ofício de diferenças de IRPJ dos anos-calendário 2000 e 2001. A

teor do relatório do acórdão recorrido, a autuação abrangia duas infrações, sendo a segunda decorrência da primeira: *i)* falta de atualização monetária (diferença IPC x BTNF) de contas do ativo imobilizado, que redundou na não-adição de parcelas do lucro inflacionário diferido, de realização obrigatória; e *ii)* compensação indevida de prejuízos fiscais.

Diz o relatório do recorrido:

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

Primeiramente, (...) 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”.

(...)

(...) 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.”

(grifou-se)

O voto condutor principia detalhando o lançamento fiscal efetuado e respectivo enquadramento legal:

“I - ALGUNS ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À COMPREENSÃO DA DEMANDA.

(...) 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):

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 cômputo 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 esboço 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). (...)

(...)

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 refeito, 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 2001Fecekm93.

(...)”

(grifou-se)

No item seguinte (*II - DA MATÉRIA CONSIDERADA NÃO IMPUGNADA PELA DRJ. DA DELIMITAÇÃO DA LIDE*), o recorrido essencialmente define que a controvérsia abrange tanto a primeira como a segunda infração, reforçando que a segunda segue o “destino” da primeira:

“De antemão, é preciso repisar que a “glosa” de prejuízos fiscais realizada pela Autoridade Lançadora decorre, diretamente, do reajuste dos saldos de lucro inflacionário (...)

(...)

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.”

Na sequência, o voto pronuncia-se especificamente sobre o tema de decadência (núcleo da divergência ora alegada):

“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 verbete 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 (...).

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”).

(...)”

(grifou-se)

Nos parágrafos subsequentes o voto identifica lapso no procedimento fiscal por não haver “decotado” as parcelas mínimas de realização obrigatória nos anos 1996 a 1999:

“Em princípio, a Fiscalização, pelo que aventei 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	

[...]

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.”

No item seguinte (“III MÉRITO – DA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DAS CONTAS DENOMINADAS “PROJETO PINVEST ACÁCIA III — ENC.SUL, REFLORESTAMENTO TAPES, REFLORESTAMENTO C./CM, REFLORESTAMENTO ENC.SUL C/CM”) o voto examina questão alheia à divergência ora alegada.

Pois bem.

Em suma, a decisão recorrida aplica a Súmula CARF no 10 (1)¹. Na interpretação do Colegiado *a quo*, a Súmula autoriza 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 (atos pretéritos com repercussão futura)*” mas também determina que a dita recomposição deduza as parcelas que deveriam ter sido realizadas a cada período pretérito (percentuais mínimos), de modo que tais parcelas não componham o saldo de lucro inflacionário “transportado” para os períodos fiscalizados.

O art. 67, § 3º, do Anexo II do RICARF dispõe que não cabe recurso especial de acórdão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF. Contudo, embora o acórdão recorrido fundamente-se em Súmula do CARF de efeito vinculante, vê-se que os paradigmas colacionados pelo Recorrente reportam-se à mesma Súmula.

¹ 1 Com redação revisada em Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018; vinculante conforme Portaria MF 129/2019.

O Manual de Admissibilidade de Recurso Especial, aprovado pela Portaria MF nº 153, de 17/04/2018, cita a Súmula CARF 10 entre aquelas *“que induziam a sua aplicação a situações diversas daquelas descritas nos precedentes, ou não traduziam exatamente o que se visou sumular, razão pela qual os respectivos enunciados foram revistos”*. Os paradigmas, prolatados em 2017, referem-se à redação anterior da Súmula, enquanto o recorrido reproduz o enunciado após a revisão implementada em Sessão Extraordinária de 03/09/2018.

O Recorrente indica que os paradigmas atribuem à Súmula significado divergente do divisado pela Turma recorrida: *“a Súmula nº 10, cumulada com o art. 150, §4º do CTN, não permite que o Fisco transporte eventuais diferenças, gerando tributação para fatos geradores futuros, como o fez no presente caso. Esse é o entendimento dos acórdãos paradigmas citados acima. (...) o acórdão recorrido interpretou de maneira divergente o termo inicial para contagem do prazo decadencial disposto no art. 150, §4º do CTN, em relação ao que restou decidido nos acórdãos paradigmas nº 9101-003.252 e nº 9101-003.160, posição essa que também vai de encontro ao que a própria Súmula nº 10 do CARF dispõe, na medida em que mantém parte do lançamento fiscal, mesmo diante do decurso do prazo quinquenal”*.

Em tais condições, não se aplica a vedação do referido art. 67, § 3º.

Assim sendo, passa-se à análise dos paradigmas colacionados.

Análise do primeiro paradigma- acórdão nº 9101-003.252

Há similitude na situação fático-jurídica apreciada pelo paradigma, no que é relevante para a divergência proposta.

No caso paradigmático, o lançamento fiscal, formalizado em 2003, exigia as diferenças de IRPJ nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, decorrentes de irregularidade na realização de lucro inflacionário diferido. O julgado reporta que *“o valor do saldo do lucro inflacionário apurado pela contribuinte era diferente do apurado pela Receita Federal. A divergência decorreu de diferença remanescente em janeiro de 1993, após a realização com o incentivo da Lei 8.541/93 (art. 31)”*.

Em tal contexto, o paradigma de fato exprime entendimento divergente do acórdão recorrido, na parte em que descreve (o paradigma) a **“primeira razão”** pela qual reconhecida a decadência, naquele caso:

“(...) cuida-se nos presentes autos de exigência de IRPJ sobre as parcelas do lucro inflacionário que, segundo a Fiscalização, deveriam ter sido realizadas nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

A controvérsia suscitada pela PGFN diz respeito à vinculação feita pelo acórdão recorrido entre estes autos e o que restou decidido no processo nº 10845.003663/9948, que tratou da realização do mesmo lucro inflacionário no ano-calendário de 1995.

O conteúdo do acórdão recorrido esclarece que o valor do saldo do lucro inflacionário apurado pela contribuinte era diferente do apurado pela Receita Federal. A divergência decorreu de diferença remanescente em janeiro de 1993, após a realização com o incentivo da Lei 8.541/93 (art. 31). O acórdão recorrido também informa que a opção pela realização incentivada constou da declaração apresentada pela contribuinte, e que os DARFs foram pagos em 26 de fevereiro de 1993.

No caso do processo 10845.003663/99-48, a ciência do auto de infração deu-se em 27 de janeiro de 2000.

A decisão proferida naquele outro processo, referente à realização do lucro inflacionário no ano-calendário de 1995, reconheceu a decadência do crédito tributário, consignando o seguinte entendimento: "uma vez que a alteração tem origem na diferença de realização incentivada do lucro inflacionário, ocorrida em fevereiro de 1993, em janeiro de 2000 não mais estava a Fazenda Pública autorizada a efetuar lançamento decorrente de realização a menor."

Como o lançamento nos presentes autos foi formalizado em 2003 (relativamente aos anos-calendário 1997, 1998 e 1999), e realizado com base na mesma diferença apurada em 1993, o acórdão recorrido entendeu que não poderia deixar de adotar idêntica posição acerca da decadência, nos termos do que já havia sido decidido para o ano-calendário de 1995, independentemente da correção daquela decisão anterior.

(...)

O reconhecimento da decadência voltou-se principalmente para a possibilidade de apuração de uma base de incidência (lucro inflacionário) diferente daquela que foi apurada pela contribuinte.

O acórdão recorrido esclareceu que "as alterações promovidas pela fiscalização foram (a) na média do valor contábil do ativo permanente no início e no fim do período-base, (b) nos lucros e dividendos de participação societária recebidos no período-base, (c) no lucro inflacionário de períodos anteriores e respectiva correção monetária".

(...)

(...) a data de cada lançamento deve ser cotejada com a ocorrência do fato gerador do tributo. No caso do lucro inflacionário, esse cotejo também deve levar em conta o período da realização do lucro inflacionário.

(...)

(...) penso que o acórdão recorrido acertou ao decretar a decadência para o crédito tributário exigido nos presentes autos.

Há duas razões para esse acerto.

A primeira delas é que a tributação não recaiu sobre o lucro inflacionário que foi apurado pela própria contribuinte. Conforme mencionado acima, a Fiscalização promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário, e, nesse caso, a contagem da decadência não tem início apenas no período em que o lucro inflacionário deveria ter sido realizado (1997, 1998 e 1999).

As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame).

Outra razão do acerto do acórdão recorrido é que a contribuinte fez opção pela realização antecipada do lucro inflacionário em janeiro de 1993, com a alíquota incentivada de 5% (Lei 8.541/1992, art. 31), para a quitação em cota única de todo o saldo de lucro inflacionário que ela entendia ter acumulado em períodos anteriores.

A opção pela realização antecipada/incentivada dos saldos acumulados de lucro inflacionário implicava em modificações no aspecto temporal dessa tributação. Há um acórdão exarado pela antiga 2ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF em 25/01/2010, que, ao analisar situação semelhante à dos presentes autos, apresenta informações esclarecedoras sobre essa questão:

(...)

A Súmula CARF nº 10, exarada em 14/07/2010, realmente confirma tudo o que está dito acima sobre essa questão da decadência para os casos de opção pela realização antecipada do lucro inflacionário:

(...)

Nos termos da própria lei (Lei 8.541/1992, art. 31, §§ 3º e 4º), essa opção era irretratável, e o imposto pago era considerado como de tributação exclusiva:

(...)

Quanto ao caso sob exame, o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão é o período em que a contribuinte fez a opção pela realização integral do lucro inflacionário, em cota única, o que ocorreu no curso do ano-base de 1993, e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência.

Pelas informações contidas nos autos (respostas da contribuinte às intimações fiscais, Demonstrativo Sapli, e informações constantes do próprio acórdão recorrido), não há dúvida de que a contribuinte fez opção pela realização integral, em cota única, com alíquota incentivada.

O pagamento em cota única, com alíquota de 5%, foi realizado em 26/02/1993, e desde essa época poderia o Fisco exigir integralmente

qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário. Entretanto, o lançamento somente ocorreu em 13/02/2003, momento em que o crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no CTN.

Nesse passo, não procede a alegação da PGFN, no sentido de que o acórdão recorrido teria contrariado o art. 150, §4º, do CTN.

Pelas razões acima expostas, o reconhecimento da decadência pelo acórdão recorrido não merece reparo.”

(grifou-se)

Ainda que o paradigma enumere “segunda” razão para o reconhecimento da decadência, e que tal razão envolva circunstância ausente no presente processo (realização antecipada de lucro inflacionário), a distinção não prejudica a comparação com o recorrido, para os fins da divergência arguída. Isto porque, no raciocínio paradigmático, “primeira” e “segunda” razão figuram como fundamentos independentes, cada um suficiente para suportar a conclusão de que houve decadência.

E a **primeira razão** invocada pelo paradigma foi o fato de que o lançamento fiscal, formalizado em 2003, *“promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário (...) relativas ao ano-calendário de 1993”, e que tais alterações “não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame)”*. O julgado pronuncia que *“o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão”* era o ano-base pretérito, de 1993, *“e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência”*.

Veja-se que neste ponto o paradigma descreve hipótese semelhante à destes autos – alteração, pela fiscalização, do cálculo do lucro inflacionário relativo a período pretérito, com exigência dos reflexos de tais alterações no futuro, ou seja, nos períodos fiscalizados e autuados.

O recorrido admite 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)”*.

O paradigma pronuncia a decadência frente a *“alterações promovidas pela fiscalização (...) no lucro inflacionário de períodos anteriores e respectiva correção monetária (...) As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (...), e nem em 2003 (...)”*.

Assim sendo, resta confirmado o dissídio frente ao primeiro paradigma.

Análise do segundo paradigma, acórdão nº 9101-003.160

[...]

O paradigma não confirma a divergência proposta. O Recorrente sustenta que “a Súmula nº 10, cumulada com o art. 150, §4º do CTN, não permite que o Fisco transporte eventuais diferenças, gerando tributação para fatos geradores futuros” e afirma que “Esse é o entendimento dos acórdãos paradigmas citados”. Contudo, o acórdão nº 9101-003.160 nada afirma nesse sentido. O paradigma apenas registra que a apuração fiscal deve “expurgar”, do lucro inflacionário acumulado até o período autuado, as parcelas que deveriam ter sido realizadas/tributadas em períodos pretéritos – entendimento inclusive consonante com o acórdão recorrido.

Pelo exposto, propõe-se que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo contribuinte, **apenas com base no primeiro paradigma, acórdão nº 9101-003.252.**

À consideração do Sr. Presidente da 3a Câmara da 1a Seção de Julgamento do CARF.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, reconhecendo dissídio **apenas frente ao primeiro paradigma, acórdão nº 9101-003.252.**

[...]

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN em 09/11/2021 (fl. 992), foram apresentadas contrarrazões na mesma data (fls. 993/997) nas quais não questiona o conhecimento do recurso e, no mérito, defende que “para o lançamento vertente foram considerados somente os efeitos tributários da alteração ocorridos a partir do ano-calendário 2000, de modo que, considerando-se que o lançamento foi formalizado em 20/12/05, não há que se cogitar a decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Não obstante a PFN não tenha questionado a admissibilidade do recurso da contribuinte, entendo que o acórdão paradigma admitido como hábil a sustentar a divergência (9101-003.252), contém circunstância fática adicional que não se vislumbra no acórdão recorrido, concernente ao fato de que a contribuinte havia feito a opção pela realização antecipada do lucro inflacionário, em cota única, no mesmo período de apuração (1993) em que a fiscalização promoveu os ajustes do saldo a tributar.

É certo que, como bem destacado no despacho de admissibilidade, o acórdão paradigma apontou duas razões para justificar o reconhecimento da decadência, sendo a primeira delas a de que *“a tributação não recaiu sobre o lucro inflacionário que foi apurado pela própria contribuinte”*, apontando que:

[...]

Conforme mencionado acima, a Fiscalização promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário, e, nesse caso, a contagem da decadência não tem início apenas no período em que o lucro inflacionário deveria ter sido realizado (1997, 1998 e 1999).

As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame).

[...]

(g.n.)

Aqui há, de fato, um ponto em comum entre o referido paradigma e o acórdão recorrido que, em tese, se adotadas suas premissas, reformaria a decisão recorrida.

Não obstante observe que, para além dos dois únicos parágrafos acima transcritos em que o relator do acórdão paradigma defende como acerto do acórdão (recorrido naquele caso) em reconhecer a decadência, toda a argumentação que se segue, de forma ampla e com citação da jurisprudência do CARF está centrada no fato de que, tendo o contribuinte feito a opção pela realização antecipada do lucro inflacionário apurado, no mês de janeiro de 1993, ocorreu a modificação no aspecto temporal dessa tributação e, portanto, do prazo decadencial em relação a todo o saldo de lucro inflacionário apurado até aquela data.

Desta feita, a contagem do prazo decadencial para a revisão do quantum devido pelo Fisco teria como *dies a quo* a data da opção e pagamento da cota única, no caso o dia 30/04/1993.

E, naquele caso, o Fisco procedeu a revisão do lucro inflacionário relativo ao próprio ano-calendário 1993, quando já havia sido extinto o débito total em cota única pela contribuinte, projetando seus efeitos para os anos-calendário 1997, 1998 e 1999, em lançamento realizado em 2003.

É o que se extrai dos seguintes excertos do voto condutor do paradigma:

[...]

Outra razão do acerto do acórdão recorrido é que a contribuinte fez opção pela realização antecipada do lucro inflacionário em janeiro de 1993, com a alíquota incentivada de 5% (Lei 8.541/1992, art. 31), para a quitação em cota única de todo o saldo de lucro inflacionário que ela entendia ter acumulado em períodos anteriores.

A opção pela realização antecipada/incentivada dos saldos acumulados de lucro inflacionário implicava em modificações no aspecto temporal dessa tributação. Há um acórdão exarado pela antiga 2ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF em 25/01/2010, que, ao analisar situação semelhante à dos presentes autos, apresenta informações esclarecedoras sobre essa questão:

Acórdão nº 1802- 00.318

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Exercício: 1998, 1999. LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZAÇÃO ANTECIPADA LEI 8.541/92, ARTIGO 31 DECADÊNCIA. A opção pela realização antecipada do lucro inflacionário, por ser irretratável, estabelecia um novo regime temporal para o reconhecimento da realização desse lucro. A partir da opção, não mais poderia o Contribuinte reivindicar o prazo de diferimento da regra geral. No caso de irregularidade, cabia ao Fisco exigir o cumprimento das realizações de acordo com a periodicidade adotada pelo Contribuinte em sua opção, seguindo os mesmos critérios em termos percentuais e temporais. A opção por cota única permitia, desde a sua implementação, a exigência integral de qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário, mas essa exigência tinha que ser feita em tempo hábil, sob pena de decadência.

[...]

Voto

[...]

A questão principal a ser enfrentada diz respeito à decadência.

[...]

O fato é que o art. 31 da Lei 8.541/92 implementou uma gradativa

redução na alíquota do IRPJ para aqueles Contribuintes que optassem por uma das formas de antecipação na realização do lucro inflacionário acumulado:

Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária completam

entar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

I - 1/120 à alíquota de vinte por cento; ou

II - 1/60 à alíquota de dezoito por cento; ou

III - 1/36 à alíquota de quinze por cento; ou

IV - 1/12 à alíquota de dez por cento, ou

V - em cota única à alíquota de cinco por cento.

E o § 4º deste mesmo artigo estabeleceu que essa opção seria irretratável.

Assim, qualquer das opções acima excluía o Contribuinte, de modo irreversível, da regra geral do art. 30 da referida lei, que previa o prazo máximo de 20 anos para a realização do lucro inflacionário.

Nesse contexto, a opção feita pelo Contribuinte estabelecia um novo regime temporal para o reconhecimento da realização. Se a opção fosse pela regra do inciso I, deveria ser realizado 10% do lucro inflacionário ao ano, num prazo máximo de 10 anos. Pela regra do inciso II, a realização seria de 20% ao ano (prazo de 5 anos), e assim por diante.

No caso de haver irregularidade na realização, a exigência fiscal deveria seguir os mesmos critérios em termos percentuais e temporais, posto que a opção realizada anteriormente era considerada irretratável. Ou seja, a partir dela, não mais poderia o Contribuinte reivindicar um prazo de diferimento maior do que o previsto para a sua opção.

Quanto ao processo sob exame, não há dúvidas de que a Contribuinte fez opção pela realização integral, em cota única. Nesse sentido, o DARF de fl. 66 indica no seu campo 14 que a opção foi pela regra do inciso V. Além disso, a tela de consulta da DIRPJ/1994, à fl. 104, indica que a Contribuinte optou pela realização antecipada e incentivada, informação que também está registrada no SAPLI, à fl. 8.

Sendo assim, desde 30/04/1993, que foi a data em que a Contribuinte optou pela realização em cota única, por meio do DARF acima referido, poderia o Fisco exigir integralmente qualquer diferença constatada em relação à realização de lucro inflacionário.

Entretanto, o lançamento somente ocorreu em 01/08/2003, momento em que o crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no CTN.

Em razão do acolhimento da decadência, as demais questões suscitadas pela Recorrente ficam prejudicadas.

Deste modo, dou provimento ao recurso, para acolher a decadência

Essa decisão da 2ª Turma Especial foi confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o Acórdão nº 9101-001.505, exarado por esta 1ª Turma em 25/10/2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Ano--calendário: 1997, 1998. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZAÇÃO ANTECIPADA - LEI 8.541/92 ARTIGO 31 DECADÊNCIA.

A opção pela realização antecipada do lucro inflacionário, por ser irretratável, estabelecia um novo regime temporal para o reconhecimento da realização desse lucro. A partir da opção, não mais poderia o Contribuinte reivindicar o prazo de diferimento da regra geral. No caso de irregularidade, cabia ao Fisco exigir o cumprimento das realizações de acordo com a periodicidade adotada pelo Contribuinte em sua opção, seguindo os mesmos critérios em termos percentuais e temporais.

A opção por cota única permitia, desde a sua implementação, a exigência integral de qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário, mas essa exigência tinha que ser feita em tempo hábil, sob pena de decadência.

Em outra oportunidade, esta 1ª Turma da CSRF também seguiu essa mesma linha de entendimento sobre a contagem da decadência para os casos em que o contribuinte opta pela realização antecipada do lucro inflacionário, conforme o Acórdão nº 9101-02.176, de 19/01/2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ano--calendário: 1997. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LUCRO INFLACIONÁRIO.

Realização incentivada do lucro inflacionário em cota única, prevista no art. 30, V, da Lei n. 8.541/92, com o correspondente pagamento, em 31/03/1993.

Auto de infração lavrado em 29/04/2003, para a cobrança de suposta diferença na apuração do aludido lucro inflacionário, com a recomposição do respectivo saldo de 1997. Decadência consumada, conforme o prazo estabelecido no art. 150, par. 4º, do CTN.

Incidência da Súmula n. 10, do CARF, e do REsp n. 973.733/SC, STJ (recurso repetitivo). Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional desprovido.

A Súmula CARF nº 10, exarada em 14/07/2010, realmente confirma tudo o que está dito acima sobre essa questão da decadência para os casos de opção pela realização antecipada do lucro inflacionário:

Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Nos termos da própria lei (Lei 8.541/1992, art. 31, §§ 3º e 4º), essa opção era irretratável, e o imposto pago era considerado como de tributação exclusiva:

(...)

Quanto ao caso sob exame, o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão é o período em que a contribuinte fez a opção pela realização integral do lucro inflacionário, em cota única, o que ocorreu no curso do ano-base de 1993, e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência.

Pelas informações contidas nos autos (respostas da contribuinte às intimações fiscais, Demonstrativo Saplí, e informações constantes do próprio acórdão recorrido), não há dúvida de que a contribuinte fez opção pela realização integral, em cota única, com alíquota incentivada.

O pagamento em cota única, com alíquota de 5%, foi realizado em 26/02/1993, e desde essa época poderia o Fisco exigir integralmente qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário. Entretanto, o lançamento somente ocorreu em 13/02/2003, momento em que o crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no CTN.

Nesse passo, não procede a alegação da PGFN, no sentido de que o acórdão recorrido teria contrariado o art. 150, §4º, do CTN.

Pelas razões acima expostas, o reconhecimento da decadência pelo acórdão recorrido não merece reparo.”

[...] (g.n.)

Desta feita, entendo que o colegiado que proferiu o paradigma admitido no despacho reconheceu a decadência, essencialmente, em face de o contribuinte ter feito a opção pela realização integral em cota única, inexistindo a partir daí qualquer possibilidade de discussão do montante devido uma vez ultrapassado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º CTN.

Tal circunstância não é vislumbrada no acórdão recorrido que, como já descrito, enfrenta situação em que o Fisco promoveu ajustes a apuração da diferença IPC/BTNF sobre a correção monetária do período-base de 1990.

Neste caso, a contribuinte havia escriturado saldo devedor no valor de Cr\$ 942.521.160 e passou a excluir do lucro real as parcelas correspondentes a partir do ano-calendário 1993². Contudo, a informação por ela prestada em DIPJ replicada, no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário - SAPLI, indicou indevidamente a existência de saldo credor de diferença IPC/BTNF no valor de Cr\$ 942.521.160.

A fiscalização revisou esta apuração e excluiu do ajuste as parcelas de realização que seriam devidas entre o período de sua apuração e os da parcela mínima de realização que estavam alcançadas pela decadência apurando um saldo credor de Cr\$ 22.976.457

Ou seja, a fiscalização promoveu ajustes na diferença IPC/BTNF e não saldo de lucro inflacionário apurado pela contribuinte.

Além disso, a contribuinte não havia realizado a opção incentivada para sua realização integral, tal como se verifica no acórdão paradigma, o que impediria que o Fisco projetasse tais ajustes para além do prazo decadencial contado da data da realização integral do lucro inflacionário pela contribuinte.

Aqui cabe uma observação.

Embora o acórdão recorrido tenha, de fato, tratado o lançamento como ajuste do saldo de lucro inflacionário decorrente de saldo credor da correção monetária no período, na verdade a contribuinte apurou e declarou em seus resultados um saldo devedor da diferença de correção monetária do IPC/BTNF (ou seja, perda inflacionário) que em decorrência dos ajustes promovidos pela autoridade fiscal evidenciaram o lucro inflacionário objeto do lançamento.

Não obstante, tal circunstância não foi considerada relevante pelo colegiado *a quo* que tratou da questão da decadência sob a ótica da revisão de saldo credor de correção monetária, ou seja, do lucro inflacionário, pelo Fisco.

Em suma, o colegiado *a quo* entendeu que o Fisco teria direito de revisar o saldo de lucro inflacionário apurado pelo sujeito passivo nos moldes preconizados na Súmula CARF nº 10 e promover o lançamento das diferenças relativas à realização mínima obrigatória sobre os períodos que não tivessem sido alcançados pela decadência, validando o lançamento sob tal perspectiva.

² Decreto nº 332, de 1991:

Art. 38. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor;

II - será adicionado na determinação do lucro real, a partir do período-base encerrado em 1993, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário do período-base (arts. 22 e 23) quando se tratar de saldo credor.

Parágrafo único. Na determinação do saldo credor a ser adicionado na forma do inciso II, a pessoa jurídica deverá somar o saldo credor correspondente à diferença de correção referida neste artigo ao lucro inflacionário acumulado transferido do período-base de 1992.

Assim, considerando as dessemelhanças fáticas com o paradigma arrolado, impedem a caracterização da divergência.

Ante ao exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial.

Mérito

Tendo sido vencido quanto ao conhecimento, no mérito, entendo que assiste parcial razão à recorrente.

Com efeito, no presente caso não se examina puramente a realização de lucro inflacionário diferido pelo contribuinte e suas repercussões futuras, nos moldes preconizados pela Súmula CARF nº 10, como analisado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do d. ex-conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, *verbis*:

[...]

“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 verbete 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 extirpadas 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 (...).

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 chicho, dá em Francisco”).

(...)”

De fato, as premissas adotadas no voto condutor do acórdão recorrido estariam corretas se o contribuinte tivesse apurado saldo credor de correção monetária no ano-calendário 1991 e tivesse se valido do diferimento da tributação conforme possibilitava a norma então vigente.

Embora este relator tenha participado do julgamento do recurso voluntário que deu origem ao acórdão recorrido, na condição de membro do colegiado *a quo*, o detalhe que passou despercebido a este conselheiro (e aos demais membros do colegiado *a quo*) é o fato de que, não obstante, o sistema SAPLI da Receita Federal tenham apontado a existência de lucro

inflacionário acumulado diferido, é certo que, na verdade, a contribuinte havia apurado saldo devedor de correção monetária relativa à diferença de IPC/BTNF.

Ocorre que, ao informar esta apuração na DIPJ, inadvertidamente, deixou de colocar os valores do saldo de correção monetária entre parêntesis no campo próprio, o que indicaria não saldo credor, mas sim saldo devedor na apuração, conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal abaixo transcrito (e-fls. 8 a 11), embora tal fato não tenha sido tomado em consideração pelo colegiado *a quo*, que partiu da premissa de mero ajuste no saldo do lucro inflacionário apurado, *verbis*:

2.1 Lucro inflacionário realizado a menor, na apuração do Lucro Real

2.1.1 Nas DIPJ dos anos-calendário revisados, não foram efetuadas as adições dos valores referentes ao Lucro Inflacionário Realizado, na Demonstração do Lucro Real, embora houvesse saldo de Lucro Inflacionário Diferido de Períodos Anteriores, conforme demonstrativo do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (SAPLI) de fls. 113 a 122).

2.1.2 O valor do lucro inflacionário da empresa é decorrente do saldo credor de correção monetária pela diferença IPC/BTNF, informado na Declaração de Rendimentos Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIRPJ) do período-base de 1991 (fls. 155 a 164, especificamente a fl. 161). Conforme disposto na Lei nº 8.200/91 — art. 3º, inciso II, esse saldo deveria ser computado na determinação do Lucro Real a partir do ano-calendário de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado;

2.1.3 É importante salientar que, na DIRPJ do período-base de 1990 (fls. 148 a 154), havia sido apurado saldo credor de correção monetária (fl. 150);

2.1.4 Foi encaminhada Intimação Fiscal (fl. 165) para que a contribuinte apresentasse os documentos e/ou esclarecimentos a seguir especificados:

2.1.4.1 Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR, partes A e B, compreendendo os anos- calendário de 1991 a 2001;

2.1.4.2 justificar o motivo da não realização do saldo credor de correção monetária pela diferença IPC/BTNF, conforme preceitua a Lei nº 8.200/91;

2.1.4.3 informar se a empresa impetrou mandado de segurança ou ação judicial relativa ao item questionado na alínea b. Em caso afirmativo, apresentar cópia da documentação pertinente;

2.1.4.4 demonstrar a origem e a evolução do valor de prejuízo fiscal compensado na ficha 09A, Demonstração do Lucro Real, das DIPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001;

2.1.5 Em resposta, foi apresentada correspondência (fls. 169 e 172), por meio da qual a empresa informou que:

2.1.5.1 "O valor de Cr\$ 942.521.160,94, em 31/12/1991 referente ao saldo credor de correção monetária pela diferença do IPC/BTNF de acordo com a Lei 8.200/91 art.3º foi computado na determinação do lucro real conforme inciso II desse artigo a partir do mês de janeiro de 1993 em parcelas mensais até 31/12/1997 e trimestrais no exercício de 1998 também sofreu atualizações monetárias, conforme a legislação vigente nesses respectivos períodos, que foram registradas (correção monetária e baixa das parcelas) contabilmente e transcritas no Livro de apuração do Lucro Real — L4LUR;"

2.1.5.2 Informou, ainda, que "não impetrou mandado de segurança e nem ação judicial ao que se refere a Lei 8.200/91" e apresentou demonstrativo da origem dos prejuízos fiscais compensados nos anos-calendário de 2000 e 2001;

2.1.6 Posteriormente, foram apresentadas duas correspondências (fls. 173 e 194), tratando separadamente dos questionamentos feitos. Na correspondência de fl. 173, acompanhada dos documentos de fls. 174 a 193, foram prestadas informações relativas à atividade rural da contribuinte;

2.1.7 Na correspondência de fl. 194, acompanhada dos documentos de fls. 195 a 330, a contribuinte trata do saldo da conta de correção monetária pela diferença IPC/BTN, nos seguintes termos:

2.1.7.1 "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";

2.1.7.2 Pelos registros do L4LUR, parte "A" (fls. 197 a 255), verifica-se que, a partir do mês de janeiro de 1993 até o último trimestre do ano-calendário de 1998, a contribuinte excluiu, na apuração do lucro real, valor referente a "1/48 da com mon. compl. Lei 8.200/91";

2.1.7.3 Na parte "B" do citado livro (fls. 269 a 275), na conta Correção Monetária .Complementar — Lei 8.200/91, constam os registros relativos às exclusões ..citadas no item anterior;

2.1.8 Em 21.11.2005 e 24.11.2005, foram apresentadas correspondências (fls. 331, 332 e 342 a 344, respectivamente), acompanhadas de cópias de páginas do Livro Diário (fls. 333 a 341 e 345 a 348);

2.1.9 No transcorrer do procedimento fiscal, foi encaminhado Termo de Ciência de Continuidade de Ação Fiscal (doc. de fl. 349), o qual foi recebido em 23.11.2005 (Aviso de Recebimento de fl. 350);

2.1.10 Em continuidade ao procedimento fiscal, foi encaminhada outra Intimação (fl. 351) solicitando o seguinte:

2.1.10.1 demonstrar (e apresentar a documentação comprobatória), em relação a cada conta do razão em BTNF, os seguintes dados:

2.1.10.1.1 data de aquisição (pode ser 01.01.1990, caso a aquisição tenha sido em anos anteriores);

2.1.10.1.2 valor do bem em BTNF na data de aquisição (pode ser 01.01.1990, caso a aquisição tenha sido em anos anteriores);

2.1.10.1.3 valor do bem na data da baixa (ou 31.12.1990, caso tenha mantido o bem em todo o período);

2.1.10.1.4 taxa de depreciação do bem;

2.1.10.1.5 segregação dos valores de depreciação e de correção monetária da depreciação do período;

2.1.10.2 efetuar o mesmo procedimento descrito no "item a" em relação a cada conta do razão em IPC;

2.1.10.3 informar porque não foi realizada a correção monetária pela diferença entre o IPC e o BTNF das contas Proj. Pin.AC III Enc. Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c/CM e Reflor. Enc. Sul c/cm. Informar a base legal para tal procedimento;

2.1.11 Em resposta à citada Intimação, a contribuinte informou na correspondência de

2.1.11.1 *"As contas denominadas contabilmente de Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM e da respectiva Exaustão que estão classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo não foram corrigidas pela diferença do IPC/BTNF por não serem na época classificadas como Florestas; Conforme a Subseção V, Art. 14, item I do Decreto n. 332 de 04/11/1991 as Florestas estão sujeitas à correção monetária e não os Reflorestamentos que poderiam passar de investimentos a prejuízos para a empresa;*

2.1.11.2 *As Florestas já formadas estão contabilizadas no Ativo Permanente e estas sim sofreram a correção monetária devida conforme já demonstramos anteriormente;*

2.1.11.3 *Anexamos a esta o resumo dos valores contabilizados em 31/12/1991 referentes a diferença do IPC com o da BTNF assim como os valores calculados das contas que não foram corrigidas na época, deixando de valorizar o Ativo de nossa Empresa;"*

2.1.12 Juntamente com a correspondência mencionada no item anterior a contribuinte apresentou cópia do Demonstrativo Sintético do Resultado da Correção Monetária de Balanço pelo IPC (Lei 8.200/91) em 31.12.1990 (doc. de fl. 355) e do Relatório Analítico da Correção Monetária com base no IPC de acordo

com o art. 3º Lei 8200/91, capítulo II do Decreto 332/91 e IN 125/91 (doc. de fls. 356 a 371);

2.1.13 Analisando-se a documentação apresentada constatamos que:

2.1.13.1 a contribuinte apurou saldo credor de correção monetária pela diferença IPC/BTNF, conforme Demonstrativo Sintético do Resultado da Correção Monetária de Balanço pelo IPC (Lei 8.200/91) em 31.12.1990 (doc. de fl. 355), no valor correspondente a Cr\$ 3.983.300,70. Demonstramos a apuração do referido valor através da planilha de fl. 468 (vide, também, demonstrativos de fls. 332 e 343 e Relatório Analítico da Correção Monetária com base no IPC de acordo com o art. 3º Lei 8200/91, capítulo II do Decreto 332/91 e IN 125/91, fls. 356 a 371);

2.1.13.2 é importante ressaltar que, no Demonstrativo Sintético do Resultado da Correção Monetária de Balanço pelo IPC (Lei 8.200/91) em 31.12.1990 (doc. de fl. 355) e Relatório Analítico da Correção Monetária com base no IPC de acordo com o art. 3º Lei 8200/91, capítulo II do Decreto 332/91 e IN 125/91, fls. 356 a 371, todas as contas que haviam sido corrigidas em 1990 com a utilização do BTNF (fl. 332), inclusive as citadas no item 2.1.11.1, foram corrigidas pelo IPC, tendo sido levantada a diferença entre a variação do IPC/BTNF;

2.1.13.3 entretanto, **no Livro Diário (fl. 372), em 31.12.1991, a empresa registrou um saldo devedor de correção monetária pela diferença IPC/BTNF correspondente a Cr\$ 942.521.160,94**, em virtude de ter excluído, do cálculo da correção monetária pelo IPC, as contas citadas no item 2.1.11.1 (vide correspondências de fls. 353 e 373);

2.1.13.4 **na DIRPJ do período-base de 1991, a empresa informou, a título de saldo da conta de correção monetária diferença IPC/BTNF, o valor de Cr\$ 942.521.160**. Referido valor foi captado pelo Sistema SAPLI como sendo saldo credor (demonstrativo de fl. 114). **Para identificar saldo devedor era necessário informar o valor entre parênteses ou com sinal negativo;**

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

2.1.14.1 alteração do valor do 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);

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;

2.1.14.3 lavratura do presente auto de infração com a finalidade de adicionar, ao lucro líquido dos trimestres dos anos-calendário de 2000 e 2001, o valor da parcela de lucro inflacionário correspondente ao percentual mínimo de realização, na forma do art. 6º, da Lei nº 9.065/1995. Em consequência, efetuamos o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido (vide Demonstrativo de Apuração de fls. 11 a 18) nos anos-calendário de 2000 e 2001;

2.1.14.4 efetuamos o ajuste do lucro real, a partir do ano-calendário de 1993 até o ano-calendário de 1998, retirando a exclusão indevida da parcela referente ao saldo devedor diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (vide docs. de fls. 197 a 255 e 384 a 437). Ressaltamos que, nos períodos citados no item anterior, houve, apenas, ajuste do lucro real e/ou do prejuízo fiscal apurado, conforme demonstrativo de compensação de prejuízos fiscais do Sistema SAPLI de fls. 480 a 497;

2.1.15 Por oportuno, anexamos, às fls. 380 a 389, cópia do Parecer Normativo CST nº 108/78, que trata da correção monetária do balanço (destacamos o item 8);

2.2 Compensação de prejuízo fiscal excedente ao saldo existente no Sistema SAPLI

2.2.1 Nos trimestres do ano-calendário de 2001, não havia saldo compensável de prejuízo fiscal oriundo da Atividade Rural, controlado pelo Sistema SAPLI (fls. 143 e 144), para comportar as compensações declaradas nos citados períodos. Havia saldo de prejuízo fiscal da Atividade em Geral que não fora utilizado pela contribuinte.

2.2.2 Em atendimento à Intimação Fiscal (fl. 165) a empresa esclareceu que:

2.2.3 "... desde a sua constituição teve como seu objetivo social principal e secundários a atividade rural, silvicultura, anexamos a esta cópia do Art.240 da Instrução Normativa nº 3 de 14/07/2005 da SRP que conceitua as Atividades Rurais, cópias de certificados de cadastro do Ministério da Agricultura e guias de pagamentos de IRT que nos classificam como Empresa Rural referente aos anos de 1990 a 1996 e também das páginas das DIPJ entregues a Receita Federal nos anos de 1992 a 1996 que constam o código e a atividade principal da empresa classificando-a dentro das atividades rurais, esclarecemos que por equívocos dos responsáveis pela entrega das DIPJ'S desses respectivos períodos não foi entregue os anexos que as empresas que tinham atividades rurais deveriam ter entregues; Também solicitamos através deste que considere os resultados negativos desses períodos como prejuízos fiscais de atividade rural;

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).

[...]

Como se vê, a autoridade fiscal revisou a apuração da contribuinte³ relativa ao ano-calendário 1991 em que o contribuinte havia apurado saldo devedor de correção monetária em seu resultado mediante a aplicação de índices de correção monetária sobre contas registradas contabilmente como Ativo Realizável a Longo Prazo (não corrigidas pela contribuinte), alterando o resultado da diferença de correção monetária referente ao IPC/BTNF no período, nos termos do art. 32 e segs. do Decreto nº 332/1991, de Saldo Devedor de Cr\$ 942.521.160 para um Saldo Credor, resultando no lucro Inflacionário de Cr\$ 22.976.457,00.

Em decorrência de sua apuração de saldo devedor da diferença de correção monetária IPC/BTNF, observando o disposto no art 38, inc. I do Decreto nº 332/1991, a contribuinte havia realizado a exclusão do lucro líquido dos períodos-bases subsequentes de parcelas desse saldo, impactando seus resultados (pelo menos até o ano de 1998, de acordo com as cópias do Lalur juntadas aos autos), notadamente prejuízos fiscais que vieram a ser compensados em períodos posteriores. (Vide cópias da Parte B do Lalur e-fls. 289/334)⁴

A partir da revisão, a fiscalização retificou os resultados dos períodos subsequentes, inclusive quanto a compensação de prejuízos e glosa de exclusão de diferenças de correção monetária (IPC/BTNF) realizadas e exigiu as parcelas de realização mínima de lucro inflacionário com base nos novos valores apurados, apenas sobre os períodos considerados não decaídos.

Como se viu, a contribuinte não havia apurado saldo credor de correção monetária em sua escrituração (lucro inflacionário) no ano-calendário 1991, mas sim saldo devedor de correção monetária que compôs a apuração dos seu resultado naquele período.

Ocorre que, como bem alertou a d. conselheira Edeli Pereira Bessa durante os debates na sessão de julgamento, que foram bem expostos em sua declaração de voto, inclusa adiante, *“o saldo credor da diferença IPC/BTNF, embora realizado segundo as regras do lucro*

³ Vide Lalur – Parte B, e-fl. 289; Balancete, e-fl. 344; e Livro Razão, e-fl. 392

⁴ O Decreto 332/1991 previu em seu art. 38, inc. I que o resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal poderia ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor. Não obstante, a contribuinte realizou a exclusão em um período maior de tempo. Verifica-se nos autos que foram realizadas exclusões da diferença de correção monetária IPC/BTNF até, pelo menos 31/12/1998, segundo as cópias do Lalur – parte A e B juntadas aos autos. Tais fatos, todavia, não foram objeto de qualquer análise pela autoridade fiscal.

inflacionário, está submetido a critérios próprios de apuração e informação ao Fisco, em especial porque se tratou de um registro tardio”, conforme detalhado no Decreto nº 332/91.

Disto resulta que eventuais ajustes pelo Fisco só eram possíveis quando o contribuinte efetuasse a respectiva adição ou exclusão da parcela respectiva no lucro real de cada período, contando-se a partir daí o prazo decadencial.

Assim, reformulei minha premissa em que dava provimento integral ao recurso contribuinte, pelo reconhecimento integral da decadência, para adotar os fundamentos expostos na declaração de voto da d. conselheira Edeli Pereira Bessa.

De fato, em princípio, ao tratar o ajuste feito nos mesmos moldes aplicáveis a apuração do lucro inflacionário ordinário (e não como a diferença inflacionária do IPC/BTNF objeto da apuração), eu havia conduzido meu voto no sentido de que a apuração realizada pelo sujeito passivo já se encontrava homologada tacitamente, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, não cabendo mais a sua revisão pelo Fisco, seja para alterar o resultado apurado, seja para identificar a ocorrência de lucro inflacionário naquele período, ainda que tenha projetado seus efeitos apenas para os períodos (pretensamente) não alcançados pela decadência.

Assim, seguindo esse entendimento, caberia ao Fisco ter desconstituído a sua apuração dentro do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, e realizado o lançamento do imposto devido sobre o lucro inflacionário de forma integral, vez que inexistiu a opção da contribuinte pelo seu diferimento no caso concreto.

Ocorre que, não se tratando de revisão da apuração do lucro inflacionário propriamente dito, mas sim da diferença de correção monetária do IPC/BTNF, o tratamento correto quanto a aplicação do prazo decadencial é aquele defendido pela conselheira d. Edeli Pereira Bessa, reconhecendo sua ocorrência nos ajustes realizados nos períodos de 1993 a 1998, nos termos de sua declaração de voto, *verbis*:

[...]

Prevalecendo o conhecimento, está-se frente a sujeito passivo que informou na declaração de rendimentos do ano-base de 1991, por erro, ter apurado saldo credor de diferença de correção monetária IPC/BTNF e, ao ser questionado acerca da falta de realização deste valor, apresentou elementos que, no entender da autoridade fiscal, confirmariam a existência de saldo credor em valor superior ao originalmente informado ao Fisco. A exigência, assim, recai sobre a realização de parcela revisada pelo Fisco e de parcela de saldo credor de correção monetária informada, ainda que por erro, pelo sujeito passivo.

No Acórdão nº 9101-007.148, a maioria deste Colegiado concordou com o entendimento desta Conselheira em favor da ocorrência do direito de o Fisco revisar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL declarado e escriturado. De sua ementa constou que:

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADO E ESCRITURADO.

Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, contado a partir de sua formação, cientificada pelos meios próprios ao Fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, realidade esta que não se entende alterada pelo dever de guarda de escrita fiscal de eventos passados com efeitos futuros.

No caso, ainda que o início de contagem do prazo decadencial se verificasse a partir da retificação da declaração na qual foram informados o prejuízo fiscal e a base negativa revisados, no momento do lançamento de glosa da compensação já havia expirado o prazo decadencial, mesmo pela regra mais alargada prevista no CTN.

Elemento determinante para a afirmação da decadência em tais circunstâncias é a existência de instrumento à disposição da autoridade lançadora para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, qual seja, auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, cujo caput, em sua redação posta pela Lei nº 8.748/93, dispunha:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Na redação atual, vigente a partir da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, tem-se:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...] § 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) O lucro inflacionário diferido é submetido a controle administrativo semelhante ao do saldo do prejuízo fiscal, no já mencionado SAPLI, a partir do momento de sua exclusão do lucro tributável, que deve ser controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para adições posteriores quando sua realização se impõe nos termos da legislação de regência. Isto porque o

lucro inflacionário guarda correspondência com o saldo credor de correção monetária de balanço escriturado em conta de resultado do período, e seu diferimento é uma opção do sujeito passivo, que promove a exclusão correspondente na apuração do lucro real.

Sob esta ótica, eventual insuficiência nesta exclusão no momento da apuração do lucro inflacionário mantém traços de semelhança com a apuração do prejuízo fiscal, e a partir da nova redação dada ao art. 9º do Decreto nº .235/72 pela Lei nº 11.941/2009 poderia evidenciar infração passível de lançamento em auto de infração sem exigência de crédito tributário. Antes, porém, a única hipótese de lançamento sem exigência de crédito tributário decorria de retificação de prejuízo fiscal.

De toda a sorte, importante para a solução do presente caso é observar que o saldo credor da diferença IPC/BTNF, embora realizado segundo as regras do lucro inflacionário, está submetido a critérios próprios de apuração e informação ao Fisco, em especial porque se tratou de um registro tardio, assim detalhado no Decreto nº 332/91:

Art. 32. As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no índice de Preços ao Consumidor (IPC).

§ 1º A correção monetária será efetuada com relação a todas as contas do ativo sujeitas a correção monetária e do patrimônio líquido ou, à opção da pessoa jurídica, exclusivamente em relação aos bens e direitos do ativo permanente e aos saldos das contas do patrimônio líquido constantes do balanço de encerramento do período-base.

§ 2º Os valores do patrimônio líquido, baixados no ano de 1990, serão corrigidos até o mês da baixa.

§ 3º A pessoa jurídica que tenha recebido lucros ou dividendos corrigidos na forma do parágrafo anterior deverá corrigir o investimento, se avaliado pelo valor de patrimônio líquido, até o mês da distribuição.

§ 4º A correção monetária deverá ser registrada contabilmente no curso do período-base de 1991, mas referida a 31 de dezembro de 1990.

Art. 33. A diferença, em relação ao ano de 1990, entre a correção com base no IPC e no BTN Fiscal será apurada na forma a seguir:

I - aplicação sobre o valor de cada bem ou direito do ativo sujeito a correção monetária e sobre o saldo de cada conta do patrimônio líquido, do IPC acumulado relativo:

a) a todo o ano de 1990, quando os valores referidos tenham constado dos balanços de encerramento dos períodos-base de 1989 e 1990;

b) ao período a partir do mês em que os valores tenham sido acrescidos ao patrimônio da empresa, até o encerramento do período-base de 1990;

c) ao período desde o início do período-base até o mês da baixa, nas hipóteses dos § 2º e 3º do artigo anterior.

II - diminuição, do valor apurado segundo o inciso I, o valor corrigido com base no BTN Fiscal até as datas mencionadas nas alíneas do mesmo inciso I.

§ 1º A diferença relativa a bem ou direito do ativo será escriturada em conta ou subconta distinta da que registra o valor original, corrigido com base no BTN Fiscal, em contrapartida a uma conta especial de correção monetária com base no IPC, cujo saldo final será transferido para conta de patrimônio líquido

§ 2º A diferença relativa às contas do patrimônio líquido será registrada nessas mesmas contas, exceto a correção do capital integralizado que será registrada em conta especial de reserva de capital, em contrapartida à conta especial de correção monetária.

§ 3º Para efeito de correção monetária a partir do período-base de 1991, a diferença correspondente a cada conta do ativo, do patrimônio líquido, bem como o saldo da conta especial de correção monetária serão convertidos em número de BTN Fiscal pelo valor deste de Cr\$ 103,5081.

O registro contábil da diferença de correção monetária pertinente ao ano-base de 1990, portanto, foi promovido em 1991 e, em consequência, não teve como contrapartida o resultado do exercício do ano-base de 1991, mas sim a conta especial de correção monetária com base no IPC, controlada no Patrimônio Líquido, como evidência de resultado de exercício anterior. A informação desta apuração, portanto, chegava à Receita Federal como item do balanço patrimonial da pessoa jurídica transcrito na DIRPJ do exercício 1992, sem qualquer detalhamento de sua apuração, distintamente do que se tem em relação ao prejuízo fiscal ou à base negativa de CSLL.

E, nesta hipótese de diferença credora de correção monetária IPC/BTF, o Decreto nº 332/91 determinava:

Art. 38. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor;

II - será adicionado na determinação do lucro real, a partir do período-base encerrado em 1993, de acordo com as normas de realização do lucro

inflacionário do período-base (arts. 22 e 23) quando se tratar de saldo credor.

Parágrafo único. Na determinação do saldo credor a ser adicionado na forma do inciso II, a pessoa jurídica deverá somar o saldo credor correspondente à diferença de correção referida neste artigo ao lucro inflacionário acumulado transferido do período-base de 1992. (destacou-se)

Ou seja, era uma apuração promovida contabilmente pelo sujeito passivo, sem o oferecimento do seu detalhamento ao Fisco, e submetida a uma exigência de adição futura ao lucro tributável. Como esta apuração não tinha reflexos no resultado e envolvia apenas contas patrimoniais, a autoridade fiscal só dispunha de meios para questioná-la no período em que exigível aquela adição futura. Em contexto semelhante, restou consolidado na jurisprudência deste Conselho que:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

O sujeito passivo, assim, deve observar o art. 37 da Lei nº 9.430/96⁵, e o Fisco pode exigir os elementos da apuração de fatos que repercutam em períodos futuros, enquanto estes não forem alcançados pela decadência.

Como já exposto na análise do conhecimento do recurso especial, não há notícia de a Contribuinte ter promovido realização incentivada do lucro inflacionário – aí incluído o saldo credor da diferença IPC/BTNF -, que se prestaria a antecipar a ocorrência do fato gerador em regra previsto para o momento das realizações mínimas de 1/120 do lucro inflacionário. Também não houve alegação de que a realização do ativo teria superado o percentual de realização mínima previsto em lei.

Assim, ao constatar que o saldo credor da diferença IPC/BTNF seria superior ao apurado pela Contribuinte em 1991, o Fisco pode exigir a adição de sua realização mínima em todos os períodos ainda não alcançados pela decadência. Também poderia, neste proceder, glosar exclusões do saldo devedor revertido com a

⁵ Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

apuração fiscal, mas isto se não verificada a decadência, o que, como fixado no precedente nº 9101-007.148, se submete a prazo decadencial inclusive quando apurado prejuízo fiscal, desde que devidamente declarado e escriturado pelo sujeito passivo.

Neste ponto, portanto, cabe reconhecer à Contribuinte o direito de restabelecer os prejuízos fiscais de 1993 a 1998, na parte em que reduzidos pelas glosas de exclusões do saldo devedor da diferença IPC/BTN, formalizadas no lançamento aqui lavrado em 20/12/2005. Como se vê às e-fls. 124/140, os prejuízos fiscais majorados por tais exclusões foram informados em DIPJ originais, tempestivamente apresentadas, e, mesmo considerando-se o prazo decadencial mais alargado, previsto no art. 173, I do CTN, e a possibilidade de lançamento da apuração mais recente apenas em 1999, o termo inicial do prazo decadencial seria 01/01/2000, a evidenciar a impossibilidade desta revisão a partir de 01/01/2005.

Com respeito às parcelas cuja realização seria exigida em razão da apuração de saldo credor da diferença IPC/BTN, a autoridade lançadora havia observado a Súmula CARF nº 10 e excluído, do saldo a realizar em 31/12/1995, as parcelas cuja realização seria exigível entre 1993 e 1995, já alcançadas pela decadência. Vale registrar que não caberia o reparo feito pelo Colegiado a quo a este cálculo da autoridade fiscal, vez que desde a edição da Lei nº 9.065/95, a realização mínima passou a ter em conta o lucro inflacionário diferido em cada ano, e não mais o saldo a realizar do ano anterior. As realizações mínimas de 1996 a 2005 correspondem, igualmente, a 10% do saldo em 31/12/1995, e não afetam a base de cálculo da realização nos dez anos posteriores à apuração do lucro inflacionário, razão pela qual não precisariam ser excluídas do saldo a cada ano, para determinação do valor a realizar no ano seguinte.

Assim, enquanto não esgotado o prazo decadencial para exigência de crédito tributário ou redução de prejuízo fiscal decorrente de falta de adição das realizações mínimas do saldo credor da diferença IPC/BTNF, a autoridade fiscal tem competência para revisar esta apuração, vez que ela não repercutiu no resultado do ano de sua determinação – 1991 – e apenas foi informada como item patrimonial na DIRPJ do exercício 1992. Já a reversão das exclusões promovidas indevidamente, entre 1993 e 1998, somente poderia se verificar se não expirado o prazo decadencial, que observa as mesmas regras quando apurado lucro real ou prejuízo fiscal, vez que a autoridade fiscal também dispõe de meios para formalizar lançamento de redução de prejuízo fiscal.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte para reverter as reduções de prejuízos fiscais entre 1993 e 1998 e as correspondentes glosas de compensações formalizadas no presente lançamento.

Por todo o exposto, no mérito, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso especial da contribuinte para reverter as reduções de prejuízos fiscais entre 1993 e 1998 e as correspondentes glosas de compensações formalizadas no presente lançamento.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

Conforme relatado, fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento do recurso especial, que foi admitido pelo presidente da 3ª Câmara apenas com relação ao *primeiro paradigma* (Acórdão nº **9101-003.252**), nos termos do despacho de fls. 973/991, do qual novamente transcrevo as seguintes passagens:

[...]

No caso paradigmático, o lançamento fiscal, formalizado em 2003, exigia as diferenças de IRPJ nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, decorrentes de irregularidade na realização de lucro inflacionário diferido. O julgado reporta que “o valor do saldo do lucro inflacionário apurado pela contribuinte era diferente do apurado pela Receita Federal. A divergência decorreu de diferença remanescente em janeiro de 1993, após a realização com o incentivo da Lei 8.541/93 (art. 31)”.

Em tal contexto, o paradigma de fato exprime entendimento divergente do acórdão recorrido, na parte em que descreve (o paradigma) a “primeira razão” pela qual reconhecida a decadência, naquele caso:

[...]

O conteúdo do acórdão recorrido esclarece que o valor do saldo do lucro inflacionário apurado pela contribuinte era diferente do apurado pela Receita Federal. A divergência decorreu de diferença remanescente em janeiro de 1993, após a realização com o incentivo da Lei 8.541/93 (art. 31). O acórdão recorrido também informa que a opção pela realização incentivada constou da declaração apresentada pela contribuinte, e que os DARFs foram pagos em 26 de fevereiro de 1993.

[...]

Como o lançamento nos presentes autos foi formalizado em 2003 (relativamente aos anos-calendário 1997, 1998 e 1999), e realizado com base na mesma diferença apurada em 1993, o acórdão recorrido entendeu que não poderia deixar de adotar idêntica posição acerca da decadência, nos termos do que já havia sido decidido para o ano-calendário de 1995, independentemente da correção daquela decisão anterior.

(...)

O reconhecimento da decadência voltou-se principalmente para a possibilidade de apuração de uma base de incidência (lucro inflacionário) diferente daquela que foi apurada pela contribuinte.

O acórdão recorrido esclareceu que "as alterações promovidas pela fiscalização foram (a) na média do valor contábil do ativo permanente no início e no fim do período-base, (b) nos lucros e dividendos de participação societária recebidos no período-base, (c) no lucro inflacionário de períodos anteriores e respectiva correção monetária".

[...]

(...) penso que o acórdão recorrido acertou ao decretar a decadência para o crédito tributário exigido nos presentes autos.

Há duas razões para esse acerto.

A primeira delas é que a tributação não recaiu sobre o lucro inflacionário que foi apurado pela própria contribuinte. Conforme mencionado acima, a Fiscalização promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário, e, nesse caso, a contagem da decadência não tem início apenas no período em que o lucro inflacionário deveria ter sido realizado (1997, 1998 e 1999).

As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame).

Outra razão do acerto do acórdão recorrido é que a contribuinte fez opção pela realização antecipada do lucro inflacionário em janeiro de 1993, com a alíquota incentivada de 5% (Lei 8.541/1992, art. 31), para a quitação em cota única de todo o saldo de lucro inflacionário que ela entendia ter acumulado em períodos anteriores.

A opção pela realização antecipada/incentivada dos saldos acumulados de lucro inflacionário implicava em modificações no aspecto temporal dessa tributação. Há um acórdão exarado pela antiga 2ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF em 25/01/2010, que, ao analisar situação semelhante à dos presentes autos, apresenta informações esclarecedoras sobre essa questão: (...) A Súmula CARF nº 10, exarada em 14/07/2010, realmente confirma tudo o que está dito acima sobre essa questão da decadência para os casos de opção pela realização antecipada do lucro inflacionário:

[...]

Ainda que o paradigma enumere “segunda” razão para o reconhecimento da decadência, e que tal razão envolva circunstância ausente no presente processo (realização antecipada de lucro inflacionário), a distinção não prejudica a comparação com o recorrido, para os fins da divergência arguída. Isto porque, no raciocínio paradigmático, “primeira” e “segunda” razão figuram como fundamentos independentes, cada um suficiente para suportar a conclusão de que houve decadência.

E a **primeira razão** invocada pelo paradigma foi o fato de que o lançamento fiscal, formalizado em 2003, *“promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário (...) relativas ao ano-calendário de 1993”, e que tais alterações “não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame)”*. O julgado pronuncia que *“o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão” era o ano-base pretérito, de 1993, “e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência”*.

Veja-se que neste ponto o paradigma descreve hipótese semelhante à destes autos – alteração, pela fiscalização, do cálculo do lucro inflacionário relativo a período pretérito, com exigência dos reflexos de tais alterações no futuro, ou seja, nos períodos fiscalizados e autuados.

O recorrido admite 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 (atos pretéritos com repercussão futura)”*.

O paradigma pronuncia a decadência frente a *“alterações promovidas pela fiscalização (...) no lucro inflacionário de períodos anteriores e respectiva correção monetária (...) As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (...), e nem em 2003 (...)”*.

Assim sendo, resta confirmado o dissídio frente ao primeiro paradigma.

A maioria do Colegiado entendeu que nenhum reparo cabe ao racional empregado no juízo prévio de admissibilidade.

De fato, do cotejo dos julgados, há uma divergência quanto ao *termo inicial do prazo decadencial, em contexto de recomposição de saldo de lucro inflacionário diferido/acumulado*: enquanto o recorrido admite a recomposição de ofício mesmo após ultrapassado o quinquênio a partir do saldo declarado, o paradigma reconhece que a produção de efeitos fiscais do ajuste de ofício deve respeitar o prazo decadencial.

Ainda que o paradigma, é certo, contenha um fundamento adicional para reconhecer a decadência, não se pode perder de vista que o dissídio já se faz presente nesse primeiro ponto, uma vez que, aplicando esse racional ao caso concreto, o recorrido de fato poderia ser reformado em razão justamente da decadência.

Essas as razões, contundo, que levaram a maioria do Colegiado a conhecer do recurso especial.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

A autoridade lançadora revisou a apuração da diferença IPC/BTNF sobre a correção monetária do período-base de 1990. A Contribuinte havia escriturado saldo devedor desta diferença e, inclusive, excluído do lucro real as parcelas correspondentes a partir do ano-calendário 1993⁶. Contudo, a informação por ela prestada em DIPJ replicou, no Sistema de Acompanhamento de Prejuízos Fiscais e Lucro Inflacionário - SAPLI, a existência de saldo credor de diferença IPC/BTNF no valor de Cr\$ 942.521.160.

A Contribuinte classificou as contas contábeis “*Projeto Pinvest Acácia III — Enc.Sul, Reflorestamento Tapes, Reflorestamento c./CM, Reflorestamento Enc.Sul c/CM*”, como ativos realizáveis a longo prazo e a Fiscalização constatou que integrariam o ativo imobilizado, sujeitando-se a correção monetária de balanço. Em consequência, o saldo devedor de correção monetária IPC/BTFN de Cr\$ 942.521.160 foi convertido em saldo credor de Cr\$ 22.976.457 e, como decorrência, a autoridade lançadora:

- Excluiu deste saldo credor as realizações obrigatórias até 31/12/1995 e, na forma do art. 6º da Lei 9.065/95, adicionou ao lucro real os valores atribuíveis aos anos-calendário 2000 e 2001;
- Revisou as apurações de 1993 a 1998, nas quais haviam sido excluídas parcelas de saldo devedor de diferença IPC/BTNF, mas sem promover lançamento, apenas reduzindo prejuízo fiscais informados nas DIPJ tempestivamente entregues pela Contribuinte; e
- Glosou compensações de prejuízos de atividade rural acumulados até 1995 porque, em razão das revisões feitas a partir de 1993, o saldo disponível foi insuficiente para suportar as utilizações a partir do 3º trimestre/2000.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência. O Colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as adições de lucro

⁶ Decreto nº 332, de 1991:

Art. 38. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor;

II - será adicionado na determinação do lucro real, a partir do período-base encerrado em 1993, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário do período-base (arts. 22 e 23) quando se tratar de saldo credor.

Parágrafo único. Na determinação do saldo credor a ser adicionado na forma do inciso II, a pessoa jurídica deverá somar o saldo credor correspondente à diferença de correção referida neste artigo ao lucro inflacionário acumulado transferido do período-base de 1992.

inflacionário em 2000 e 2001 a, respectivamente, R\$ 1.712,03 e R\$ 1.540,32, por minorar o saldo acumulado até 31/12/1999 pelas realizações mínimas atribuíveis aos anos de 1996 a 1999, dado que a autoridade lançadora somente computou estas realizações mínimas até 31/12/1995. Em consequência, determinou que parte da glosa de compensações de prejuízos fosse afastada, pelo restabelecimento de prejuízos com o cancelamento daquela parte das adições de lucro inflacionário.

A PGFN não questionou a parcela exonerada. A Contribuinte, por sua vez, opôs embargos de declaração, apontando obscuridade quanto à aplicação da Súmula CARF nº 10 e omissão quanto às alterações promovidas no saldo de prejuízos fiscais, bem como omissão quanto ao reconhecimento dos bens como ativo imobilizado. Os embargos foram rejeitados em exame de admissibilidade.

Em seu recurso especial, a Contribuinte buscou discutir, apenas, o *prazo decadencial para o Fisco lançar os supostos débitos, decorrentes da aplicação da correção monetária por reclassificação* de suas contas. Apontou haver divergência quanto ao termo inicial do prazo decadencial, vez que:

12. O r. acórdão recorrido decidiu, com a máxima vênia, equivocadamente, que o prazo tem início quando verificados os efeitos, *em períodos futuros*, das glosas realizadas pela d. Fiscalização ao longo dos períodos anteriores.

13. Salienta-se que, em caso similar, conforme acórdão paradigma nº 9101-003.252 (Doc. 02), proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, este e. CARF já decidiu de forma diversa, reconhecendo que o termo de início do prazo decadencial deve ser computado do exercício em que houve a retificação, pelo Fisco, do lucro/prejuízo da empresa em razão das adições e exclusões, representando clara divergência de interpretação à legislação tributária:

Desde sua impugnação, a Contribuinte contesta o *direito do fisco de constituir o crédito em relação aos saldos de Correção registrados no ano 1991*, como relatado no acórdão recorrido. O voto condutor do acórdão recorrido compreende que esta defesa está calcada nos termos da Súmula CARF nº 10 e, com base em seus precedentes, conclui que *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*. Ou seja, deduz que a jurisprudência consolidada, em face do enunciado aprovado, afirma a decadência, apenas, das parcelas que deveriam ter sido realizadas, não impedindo que um lucro inflacionário posteriormente apurado possa resultar na exigência de adições em períodos não decaídos. O exemplo exposto no voto condutor do acórdão recorrido bem espelha este entendimento:

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).

Do paradigma nº 9101-003.252, a Contribuinte destaca as circunstâncias de que *a Fiscalização promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário, e, nesse caso, a contagem da decadência não tem início apenas no período em que o lucro inflacionário deveria ter sido realizado (1997, 1998 e 1999)*, bem como a conclusão de que *as alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/994-8), e nem em 2003*.

Embora nesta parte o paradigma se assemelhe ao recorrido, como bem exposto pelo I. Relator, há uma outra razão para o reconhecimento da decadência naquele caso: *a contribuinte fez opção pela realização antecipada do lucro inflacionário em janeiro de 1993, com a alíquota incentivada de 5% (Lei 8.541/1992, art. 31), para a quitação em cota única de todo o saldo de lucro inflacionário que ela entendia ter acumulado em períodos anteriores*. E é na abordagem deste aspecto que o voto condutor do paradigma conclui:

Quanto ao caso sob exame, o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão é o período em que a contribuinte fez a opção pela realização integral do lucro inflacionário, em cota única, o que ocorreu no curso do ano-base de 1993, e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência.

Esta conclusão é posta depois de extensa abordagem da jurisprudência e da legislação de regência neste segundo aspecto, ao passo que o fundamento invocado pela Contribuinte é referido, apenas, nos seguintes termos:

Há duas razões para esse acerto.

A primeira delas é que a tributação não recaiu sobre o lucro inflacionário que foi apurado pela própria contribuinte. Conforme mencionado acima, a Fiscalização promoveu alterações no cálculo do lucro inflacionário, e, nesse caso, a contagem da decadência não tem início apenas no período em que o lucro inflacionário deveria ter sido realizado (1997, 1998 e 1999).

As alterações na apuração do lucro inflacionário são relativas ao ano-calendário de 1993, e não mais poderiam ser feitas nem no ano-calendário 2000 (lançamento contido no processo nº 10845.003663/9948), e nem em 2003 (lançamento sob exame).

Se tal fundamento de decisão fosse suficiente, o voto condutor do paradigma não precisaria ter avançado na outra razão apontada. Contudo, ao reunir as duas razões como fundamento, o relator do paradigma alcançou adesão integral dos outros membros do Colegiado.

No presente caso, não se verifica a realização incentivada do lucro inflacionário. Ao contrário, a apuração original da Contribuinte era de saldo devedor de correção monetária decorrente do ajuste IPC/BTNF. Logo, não é possível afirmar que o Colegiado que proferiu o paradigma também reformaria o recorrido.

O presente voto, assim, concorda com o do I. Relator por NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Prevalecendo o conhecimento, está-se frente a sujeito passivo que informou na declaração de rendimentos do ano-base de 1991, por erro, ter apurado saldo credor de diferença de correção monetária IPC/BTNF e, ao ser questionado acerca da falta de realização deste valor, apresentou elementos que, no entender da autoridade fiscal, confirmariam a existência de saldo credor em valor superior ao originalmente informado ao Fisco. A exigência, assim, recai sobre a realização de parcela revisada pelo Fisco e de parcela de saldo credor de correção monetária informada, ainda que por erro, pelo sujeito passivo.

No Acórdão nº 9101-007.148, a maioria deste Colegiado concordou com o entendimento desta Conselheira em favor da ocorrência do direito de o Fisco revisar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL declarado e escriturado. De sua ementa constou que:

DECADÊNCIA. REVISÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL DECLARADO E ESCRITURADO.

Aplica-se o prazo decadencial de cinco anos à revisão de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, contado a partir de sua formação, cientificada pelos meios próprios ao Fisco, a quem compete a lavratura de auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, realidade esta que não se entende alterada pelo dever de guarda de escrita fiscal de eventos passados com efeitos futuros.

No caso, ainda que o início de contagem do prazo decadencial se verificasse a partir da retificação da declaração na qual foram informados o prejuízo fiscal e a base negativa revisados, no momento do lançamento de glosa da compensação já havia expirado o prazo decadencial, mesmo pela regra mais alargada prevista no CTN.

Elemento determinante para a afirmação da decadência em tais circunstâncias é a existência de instrumento à disposição da autoridade lançadora para revisão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, qual seja, *auto de infração na forma do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/72*, cujo *caput*, em sua redação posta pela Lei nº 8.748/93, dispunha:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Na redação atual, vigente a partir da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, tem-se:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O lucro inflacionário diferido é submetido a controle administrativo semelhante ao do saldo do prejuízo fiscal, no já mencionado SAPLI, a partir do momento de sua exclusão do lucro tributável, que deve ser controlada na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, para adições posteriores quando sua realização se impõe nos termos da legislação de regência. Isto porque o lucro inflacionário guarda correspondência com o saldo credor de correção monetária de balanço escriturado em conta de resultado do período, e seu diferimento é uma opção do sujeito passivo, que promove a exclusão correspondente na apuração do lucro real.

Sob esta ótica, eventual insuficiência nesta exclusão no momento da apuração do lucro inflacionário mantém traços de semelhança com a apuração do prejuízo fiscal, e a partir da nova redação dada ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 11.941/2009 poderia evidenciar infração passível de lançamento em auto de infração sem exigência de crédito tributário. Antes, porém, a única hipótese de lançamento sem exigência de crédito tributário decorria de *retificação de prejuízo fiscal*.

De toda a sorte, importante para a solução do presente caso é observar que o saldo credor da diferença IPC/BTNF, embora realizado segundo as regras do lucro inflacionário, está submetido a critérios próprios de apuração e informação ao Fisco, em especial porque se tratou de um registro tardio, assim detalhado no Decreto nº 332/91:

Art. 32. As pessoas jurídicas que, no exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, tenham determinado o imposto de renda com base no lucro real deverão proceder a correção monetária das demonstrações financeiras desse período com base no índice de Preços ao Consumidor (IPC).

§ 1º A correção monetária será efetuada com relação a todas as contas do ativo sujeitas a correção monetária e do patrimônio líquido ou, à opção da pessoa jurídica, exclusivamente em relação aos bens e direitos do ativo permanente e aos saldos das contas do patrimônio líquido constantes do balanço de encerramento do período-base.

§ 2º Os valores do patrimônio líquido, baixados no ano de 1990, serão corrigidos até o mês da baixa.

§ 3º A pessoa jurídica que tenha recebido lucros ou dividendos corrigidos na forma do parágrafo anterior deverá corrigir o investimento, se avaliado pelo valor de patrimônio líquido, até o mês da distribuição.

§ 4º A correção monetária deverá ser registrada contabilmente no curso do período-base de 1991, mas referida a 31 de dezembro de 1990.

Art. 33. A diferença, em relação ao ano de 1990, entre a correção com base no IPC e no BTN Fiscal será apurada na forma a seguir:

I - aplicação sobre o valor de cada bem ou direito do ativo sujeito a correção monetária e sobre o saldo de cada conta do patrimônio líquido, do IPC acumulado relativo:

- a) a todo o ano de 1990, quando os valores referidos tenham constado dos balanços de encerramento dos períodos-base de 1989 e 1990;
- b) ao período a partir do mês em que os valores tenham sido acrescidos ao patrimônio da empresa, até o encerramento do período-base de 1990;
- c) ao período desde o início do período-base até o mês da baixa, nas hipóteses dos § 2º e 3º do artigo anterior.

II - diminuição, do valor apurado segundo o inciso I, o valor corrigido com base no BTN Fiscal até as datas mencionadas nas alíneas do mesmo inciso I.

§ 1º A diferença relativa a bem ou direito do ativo será escriturada em conta ou subconta distinta da que registra o valor original, corrigido com base no BTN Fiscal, em contrapartida a uma conta especial de correção monetária com base no IPC, cujo saldo final será transferido para conta de patrimônio líquido

§ 2º A diferença relativa às contas do patrimônio líquido será registrada nessas mesmas contas, exceto a correção do capital integralizado que será registrada em conta especial de reserva de capital, em contrapartida à conta especial de correção monetária. § 3º Para efeito de correção monetária a partir do período-base de 1991, a diferença correspondente a cada conta do ativo, do patrimônio líquido, bem como o saldo da conta especial de correção monetária serão convertidos em número de BTN Fiscal pelo valor deste de Cr\$ 103,5081.

O registro contábil da diferença de correção monetária pertinente ao ano-base de 1990, portanto, foi promovido em 1991 e, em consequência, não teve como contrapartida o resultado do exercício do ano-base de 1991, mas sim a *conta especial de correção monetária com*

base no IPC, controlada no Patrimônio Líquido, como evidência de resultado de exercício anterior. A informação desta apuração, portanto, chegava à Receita Federal como item do balanço patrimonial da pessoa jurídica transcrito na DIRPJ do exercício 1992, sem qualquer detalhamento de sua apuração, distintamente do que se tem em relação ao prejuízo fiscal ou à base negativa de CSLL.

E, nesta hipótese de diferença credora de correção monetária IPC/BTF, o Decreto nº 332/91 determinava:

Art. 38. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor;

II - será adicionado na determinação do lucro real, a partir do período-base encerrado em 1993, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário do período-base (arts. 22 e 23) quando se tratar de saldo credor.

Parágrafo único. Na determinação do saldo credor a ser adicionado na forma do inciso II, a pessoa jurídica deverá somar o saldo credor correspondente à diferença de correção referida neste artigo ao lucro inflacionário acumulado transferido do período-base de 1992. (*destacou-se*)

Ou seja, era uma apuração promovida contabilmente pelo sujeito passivo, sem o oferecimento do seu detalhamento ao Fisco, e submetida a uma exigência de adição futura ao lucro tributável. Como esta apuração não tinha reflexos no resultado e envolvia apenas contas patrimoniais, a autoridade fiscal só dispunha de meios para questioná-la no período em que exigível aquela adição futura. Em contexto semelhante, restou consolidado na jurisprudência deste Conselho que:

Súmula CARF nº 116

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-000.961, de 08/10/2013; 1102-001.104, de 07/05/2014; 1301-000.999, de 07/08/2012; 1402-001.337, de 06/03/2013; 1402-001.460, de 08/10/2013; 9101-002.804, de 10/05/2017; 9101-003.131, de 03/10/2017.

O sujeito passivo, assim, deve observar o art. 37 da Lei nº 9.430/96⁷, e o Fisco pode exigir os elementos da apuração de fatos que repercutam em períodos futuros, enquanto estes não forem alcançados pela decadência.

Como já exposto na análise do conhecimento do recurso especial, não há notícia de a Contribuinte ter promovido realização incentivada do lucro inflacionário – aí incluído o saldo credor da diferença IPC/BTNF -, que se prestaria a antecipar a ocorrência do fato gerador em regra previsto para o momento das realizações mínimas de 1/120 do lucro inflacionário. Também não houve alegação de que a realização do ativo teria superado o percentual de realização mínima previsto em lei.

Assim, ao constatar que o saldo credor da diferença IPC/BTNF seria superior ao apurado pela Contribuinte em 1991, o Fisco pode exigir a adição de sua realização mínima em todos os períodos ainda não alcançados pela decadência. Também poderia, neste proceder, glosar exclusões do saldo devedor revertido com a apuração fiscal, mas isto se não verificada a decadência, o que, como fixado no precedente nº 9101-007.148, se submete a prazo decadencial inclusive quando apurado prejuízo fiscal, desde que devidamente declarado e escriturado pelo sujeito passivo.

Neste ponto, portanto, cabe reconhecer à Contribuinte o direito de restabelecer os prejuízos fiscais de 1993 a 1998, na parte em que reduzidos pelas glosas de exclusões do saldo devedor da diferença IPC/BTN, formalizadas no lançamento aqui lavrado em 20/12/2005. Como se vê às e-fls. 124/140, os prejuízos fiscais majorados por tais exclusões foram informados em DIPJ originais, tempestivamente apresentadas, e, mesmo considerando-se o prazo decadencial mais alargado, previsto no art. 173, I do CTN, e a possibilidade de lançamento da apuração mais recente apenas em 1999, o termo inicial do prazo decadencial seria 01/01/2000, a evidenciar a impossibilidade desta revisão a partir de 01/01/2005.

Com respeito às parcelas cuja realização seria exigida em razão da apuração de saldo credor da diferença IPC/BTN, a autoridade lançadora havia observado a Súmula CARF nº 10 e excluído, do saldo a realizar em 31/12/1995, as parcelas cuja realização seria exigível entre 1993 e 1995, já alcançadas pela decadência. Vale registrar que não caberia o reparo feito pelo Colegiado *a quo* a este cálculo da autoridade fiscal, vez que desde a edição da Lei nº 9.065/95⁸, a realização mínima passou a ter em conta o lucro inflacionário diferido em cada ano, e não mais o saldo a realizar do ano anterior. As realizações mínimas de 1996 a 2005 correspondem, igualmente, a 10% do saldo em 31/12/1995, e não afetam a base de cálculo da realização nos dez anos posteriores à

⁷ Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

⁸ Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica deverá considerar realizado mensalmente, no mínimo, 1/120 do lucro inflacionário, corrigido monetariamente, apurado em cada ano-calendário anterior. Parágrafo único. A parcela realizada na forma deste artigo integrará a base de cálculo do imposto de renda devido mensalmente.

apuração do lucro inflacionário, razão pela qual não precisariam ser excluídas do saldo a cada ano, para determinação do valor a realizar no ano seguinte.

Assim, enquanto não esgotado o prazo decadencial para exigência de crédito tributário ou redução de prejuízo fiscal decorrente de falta de adição das realizações mínimas do saldo credor da diferença IPC/BTNF, a autoridade fiscal tem competência para revisar esta apuração, vez que ela não repercutiu no resultado do ano de sua determinação – 1991 – e apenas foi informada como item patrimonial na DIRPJ do exercício 1992. Já a reversão das exclusões promovidas indevidamente, entre 1993 e 1998, somente poderia se verificar se não expirado o prazo decadencial, que observa as mesmas regras quando apurado lucro real ou prejuízo fiscal, vez que a autoridade fiscal também dispõe de meios para formalizar lançamento de redução de prejuízo fiscal.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte para reverter as reduções de prejuízos fiscais entre 1993 e 1998 e as correspondentes glosas de compensações formalizadas no presente lançamento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa