



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

CLEO/5

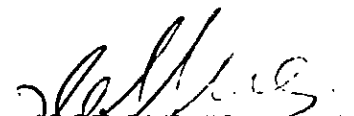
Processo nº. : 11080.011569/2002-44
Recurso nº. : 132.554
Matéria : IRPJ - Ex 1997
Recorrente : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.137

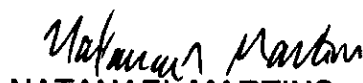
IRPJ – PRAZO DECADENCIAL – LUCRO INFLACIONÁRIO –
REALIZAÇÃO – O início da contagem do prazo decadencial sobre o
lucro inflacionário deve ser feita a partir do exercício em que deve
ser tributada a sua realização.

LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO MÍNIMA – TRIBUTAÇÃO
– A partir do exercício de 1988, existe a obrigatoriedade da
realização de um valor mínimo do lucro inflacionário acumulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho
Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso , nos
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS
VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS
FISCHER, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS
ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR
DA FAZENDA NACIONAL)

Processo nº. : 11080.011569/2002-44
Acórdão nº. : 107-07.137

Recurso nº. : 132.554
Recorrente : COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO

RELATÓRIO

COMPANHIA RIOGRANDENSE DE MINERAÇÃO, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 661/666, do Acórdão nº 989, de 14/06/2002, prolatado pela e. 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 02.

O crédito tributário em questão refere-se ao lançamento de IRPJ, decorrente da revisão interna da declaração de rendimentos do exercício de 1997, ano-calendário 1996, cuja irregularidade fiscal decorre de lucro inflacionário acumulado realizado em valor inferior ao limite mínimo obrigatório, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 03).

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 97.

A 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS, manteve parcialmente o lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Ano-calendário: 1995

LUCRO INFLACIONÁRIO. O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário deverá, na determinação do lucro real, adicionar o montante do lucro inflacionário realizado. O saldo do lucro inflacionário acumulado, depois de deduzida a parte computada na determinação do lucro real, será transferido para o exercício seguinte.

LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. DECADÊNCIA. A parcela de lucro inflacionário que é diferida não integra o

fato gerador do imposto de renda, até que haja sua realização.

LUCRO INFLACIONÁRIO. DIFERENÇA IPC/BTNF. Por expressa determinação normativa, deve ser computada a diferença de correção monetária IPC/BTNF sobre o saldo de lucro inflacionário diferido existente ao final do ano-calendário de 1989.

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO. A ação fiscal deve levar em conta, ao proceder o lançamento de ofício, os prejuízos declarados pelo contribuinte, compensado-os.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 03/07/2002 (fls. 660), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 02/08/02 (fls. 661), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que já havia decorrido o prazo decadencial quando do lançamento da diferença apontada no auto de infração, pois o alegado registro do lucro inflacionário a menor no exercício encerrado em 31/12/90, enquanto que o crédito tributário foi constituído tão somente no ano de 2001;
- b) que o lançamento está incorreto, pois a legislação pertinente determina que o contribuinte deve oferecer anualmente à tributação, no mínimo, 10% do lucro inflacionário, e a autoridade fiscal simplesmente "transportou" o valor correspondente à alegada diferença do lucro inflacionário registrado em 1990, devidamente ajustada monetariamente, para o exercício de 1996 e adicionou-a ao lucro real para efeito de apuração da tributação devida;
- c) que era imprescindível que fossem consideradas as realizações obrigatórias que deveriam ter sido efetuadas pela contribuinte nos exercícios sociais de 1991 a 1995 e a compensação integral, em cada período de apuração, dos prejuízos fiscais acumulados que deixaram de ser utilizados, em face da não existência de lucro a compensar em tais exercícios sociais, bem como a possibilidade de realização espontânea do lucro inflacionário até 31 de dezembro de 1994 em montante superior ao mínimo obrigatório, como forma de aproveitamento integral do "estoque" de prejuízos fiscais

Processo nº. : 11080.011569/2002-44
Acórdão nº. : 107-07.137

acumulados existentes até aquela data, sem a limitação de 30%, instituída a partir de 01/01/95.

Conclui com o pedido para que seja conhecido o recurso voluntário e, ao final, julgado procedente, para fim de cancelamento do auto de infração.

Às fls. 733, o despacho da DRJ em Porto Alegre - RS, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório. 

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Consignado na peça básica da autuação, a fiscalização constatou que a empresa realizou a menor o lucro inflacionário acumulado no balanço de 31/12/95, tendo lavrado o auto de infração correspondente.

A recorrente alega a decadência, tendo em vista que o fato gerador ocorreu no período-base de 1991, enquanto que o auto de infração foi lavrado somente em abril de 2001.

No caso em questão, o lançamento refere-se à tributação de lucro inflacionário que a contribuinte deixou de apurar corretamente.

A norma legal estabelece ao contribuinte a faculdade do diferimento do lucro inflacionário enquanto não realizado. Contudo, existe a obrigatoriedade de adicionar ao resultado do exercício o valor realizado do mesmo. Em consequência, durante o período em que a empresa estiver em condições de diferir a tributação, a Fazenda Nacional estará impedida da constituição do crédito tributário.

Assim, sendo defeso ao Fisco o lançamento do tributo com base no lucro inflacionário antes da realização deste, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial vincula-se à sua realização.

Dessa forma, a medida em que o lucro inflacionário for sendo realizado e não oferecido à tributação por parte do contribuinte é que a autoridade tributária poderá exercer o direito de constituir o crédito tributário, sendo, então, iniciada a contagem do prazo decadencial, independentemente do período-base em que o lucro inflacionário tenha sido originado. O que vale é a sua realização.

A Lei nº 6.404/76, estabeleceu a separação entre a escrituração comercial e a fiscal, no sentido de que as demonstrações financeiras que as empresas estão obrigadas a elaborar devem observar exclusivamente a lei comercial e os princípios gerais de contabilidade.

Por seu turno, o Decreto-lei nº 1.598/77, para tornar exeqüível essa separação entre a escrituração comercial e fiscal, instituiu o Livro de Apuração do Lucro Real (art. 8º), no qual devem ser mantidos os registros necessários à determinação do lucro real que não constem da escrituração comercial. O parágrafo 2º do art. 8º, dispõe que os lançamentos para observância das normas da lei tributária sobre apuração do lucro real *"quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I deste artigo ou em livros auxiliares"*.

Os dispositivos do DL 1598/77, foram assim justificados pelo Ministro da Fazenda:

"O projeto assegura essa distinção mediante criação do livro auxiliar (art. 8º, item I) de apuração do lucro real. A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial, regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do art. 7º, mas os ajustes do lucro líquido do exercício que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não

modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real. Completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar – a partir do lucro líquido do exercício – a demonstração do lucro real, e transcrevê-lo no livro fiscal.”
(grifei)

Essa separação entre a escrituração comercial e a fiscal tem consequências práticas importantes na interpretação e aplicação da legislação tributária. Muitos dos preceitos dessa legislação contêm normas sobre métodos ou critérios contábeis, mas em virtude do princípio geral da separação da escrituração fiscal, essas normas devem ser interpretadas sempre no sentido de que dizem respeito apenas à determinação do lucro real, não são obrigatórias na escrituração comercial nem dispensam o contribuinte do dever de observar as normas da lei comercial que prescrevam outros métodos ou critérios contábeis. A lei tributária não dispõe sobre a escrituração comercial, o que não impede, entretanto, que defina consequências fiscais em função dos registros da escrituração comercial.

Com respeito ao Lalur, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994), estabelece:

“Art. 208 - No Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 8º, I):

(...)

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subsequente, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial;

Demonstração do Lucro Real

Art. 221 - Considera-se ocorrido o fato gerador na data do encerramento do período-base, sem prejuízo das incidências específicas em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável (Lei nº 8.541/92, arts. 3º, 25, 29 e

36).

Art. 222 - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, discriminando (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 8º, § 1º, e Lei nº 8.541/92, arts. 3º e 25):

I - o lucro líquido do período-base de incidência;

II - os lançamentos de ajuste do lucro líquido, com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;

III - o lucro real." (grifei)

O lucro inflacionário diferível trata-se de um favor fiscal e, assim, a sua tributação no tempo, deve ser integral. A não inclusão da correção monetária do mesmo corresponde a uma redução indevida do valor tributável. Trata-se da recomposição do saldo diferido ao seu real valor.

Na realidade, a matéria objeto do presente recurso, não trata simplesmente de lançamento de ofício da correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF, cuja possibilidade de constituição do crédito tributário já não seria mais possível em razão da decadência, mas sim pelo oferecimento à tributação de valor a menor, no ano-calendário de 1995, por parte da contribuinte, do lucro inflacionário acumulado, o qual não foi devidamente atualizado pela citada correção monetária. É importante se fazer a distinção entre as situações.

Nesse caso, não há que se falar em decadência, mesmo se tratando de fato correspondente ao ano-base de 1990, o qual estaria decaído a partir de 31/12/95. Tendo em vista que até o balanço encerrado em 31/12/95, não houve a efetiva realização do ativo permanente, da mesma forma que não houve a ocorrência do fato gerador do lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores. Nesse caso, tendo a empresa deixado de atualizar os valores controlados na parte B do Lalur, a título de lucro inflacionário acumulado, e mesmo que o Fisco tivesse tomado

conhecimento antes da sua realização, nada poderia fazer, pois, não tendo ocorrido a realização do ativo permanente da empresa, não seria possível ao fisco proceder qualquer lançamento de ofício em razão da não ocorrência do fato gerador do tributo.

Luciano Amaro ensina, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", p. 239, *"A obrigação tributária (lato sensu) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação. Fato gerador da obrigação tributária principal – diz o Código Tributário Nacional – é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114).*

Aquele autor refere-se também em relação ao efeito do fato gerador: *"Realmente, o referido efeito é o que normalmente decorre da subsunção de qualquer fato à norma que o disciplina. O que se deve ressaltar é a importância da precisa identificação temporal e espacial do fato gerador, pois, a partir do momento em que ele se realiza, nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária".*

Com respeito à decadência, Luciano Amaro escreve:

"Em suma, o direito (ou direito-dever) que o sujeito ativo tem de efetuar o lançamento do tributo e o direito que o mesmo sujeito ativo possui de cobrar judicialmente esse mesmo tributo repousam ("ambos") na mesma relação jurídica material, nascida com o fato gerador da obrigação tributária, da qual "decorre" o lançamento, que efetiva o exercício da pretensão do credor ao tributo (ou seja, confere exigibilidade à obrigação tributária), pretensão essa de cuja violação (não pagamento do tributo, no prazo assinalado) deflui o direito de o Fisco proceder à inscrição da dívida, que, por sua vez, viabiliza o ajuizamento da ação.

Observe-se que essas várias fases da dinâmica de atuação do direito do Fisco têm sua origem no fato

***gerador da obrigação e põem-se como estágios
conducentes à satisfação do direito do credor fiscal."***

Portanto, o prazo decorrido sobre o qual implica na decadência do direito de efetuar o lançamento de ofício é de cinco anos, contados do dia da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), antes disso (ocorrência do fato gerador), ao Fisco não é permitido realizar o lançamento.

Como já referido, o lucro inflacionário diferido é controlado na parte B do Lalur, e seus valores não integram as demonstrações financeiras (balanço patrimonial ou demonstração do resultado do exercício) da pessoa jurídica, nem mesmo fazem parte da escrituração comercial, pois se trata de controle exclusivamente fiscal, sem qualquer correspondência com os registros contábeis.

Assim sendo, ao proceder o lançamento de ofício, o fisco não se imiscuiu nos registros contábeis ou fiscais da empresa correspondentes ao ano de 1990, apenas manteve atualizados os valores tributados a menor no ano de 1995.

Aliás, mesmo se quisesse, ao Fisco não competia alterar os controles da parte B do Lalur da recorrente antes da efetiva realização do lucro inflacionário. Nesse caso, aí sim esta cometendo uma irregularidade, senão vejamos: como poderíamos aceitar a contagem inicial do prazo decadencial em 31/12/90, com data final em 31/12/95, se o mesmo estava impedido de lavrar o auto de infração em razão da não realização do lucro inflacionário?

Ora, o prazo decadencial somente pode ter como data de início de contagem a ocorrência do fato gerador, ou seja, a partir da realização do lucro inflacionário, no caso, 31/12/95. Antes disso, somente se a contribuinte, por opção própria, decida oferecer espontaneamente a parcela não realizada do mesmo. Nesse



caso, aí sim, a contagem se iniciaria no balanço em que houvesse a adição ao lucro real da parcela tributada espontaneamente e por opção da empresa.

Concordo com o entendimento que o Fisco não pode retroceder no tempo para alterar a escrituração comercial da empresa ou mesmo as demonstrações financeiras em data anterior aos cinco anos previstos no CTN, porém, essa idéia não se aplica ao caso em discussão, pois, na verdade, a empresa simplesmente ofereceu a menor uma parcela do lucro inflacionário acumulado, cuja realização ocorreu no período-base encerrado em 31/12/95, dando início a partir dessa data a contagem do prazo decadencial.

No caso, é possível buscar o passado para retificar o efeito presente, pois em verdade não se está sendo retificando o passado, mas sim corrigindo um erro presente. Em aceitando a tese da recorrente, seria possível também a empresa, de forma simplória, em um determinado período, alterar para mais o valor do saldo do prejuízo fiscal a compensar (controlado na parte B do Lalur), de um balanço encerrado há mais de cinco anos e o Fisco não poderia mais impedir tal prática irregular.

E não se diga que cabe ao Fisco, através do seu sistema de controle interno (SAPLI), manter a vigilância à distância, dos valores que foram excluídos à tributação e que, posteriormente, devem ser tributados em razão de eventos futuros que venham a ocorrer na contabilidade das empresas, pois, ao mesmo não é permitido qualquer procedimento de ofício antes da ocorrência do fato gerador. Aliás, a determinação legal, como visto anteriormente, é de que a própria empresa é que deve manter os controles devidamente atualizados na parte "B" do Lalur e mantê-los à disposição da fiscalização quando se fizer necessário.

Por analogia, segue um exemplo que se aplica em situação idêntica à matéria ora em discussão, e que vem ao encontro da tese da recorrente:

digamos que uma determinada empresa possuísse no balanço de 31/12/94, saldo de prejuízo fiscal a compensar de \$ 100. A partir de 1995, com a trava de 30% estabelecida pela Lei nº 8.981/95, somente poderia compensar no máximo 30% do lucro real. Digamos então, que a mesma tivesse apurado prejuízo, ou mesmo lucro que não possibilitasse a compensação integral nos próximos 5 anos, ou seja, em 1996, 1997, 1998 e 1999 e 2000. Então, no balanço realizado no ano-calendário de 2001, tivesse apurado um lucro real substancial. No intuito de reduzir o valor tributável no balanço de 2001 e, em consequência, recolher menos imposto de renda, simplesmente procedesse a alteração do saldo da conta de prejuízo fiscal a compensar da parte B do Lalur, modificando assim, o saldo original da conta existente em 31.12.94, para \$ 1.000.

No entender da recorrente, não poderia a fiscalização alterar o saldo da conta de prejuízos fiscais a compensar (parte B do Lalur), por se referir há mais de 5 anos atrás. Porém, é lógico que, também nesse caso o Fisco poderia alterar o saldo original, mesmo que já passados mais de cinco anos.

Se mais não bastasse, sobre matéria idêntica, o Conselheiro Luiz Martins Valero, relator do Acórdão nº 107-06.061, de 14/09/2001, de forma muito clara manifestou-se:

"Todavia, no caso vertente, a discussão, que à primeira vista aparenta estar relacionada a prazo decadencial, na realidade, vincula-se a uma questão temporal originária de fatos que nascem ou se formam em um exercício e repercutem em vários exercícios subseqüentes.

Com efeito, não há no auto de infração lavrado em 04/12/97 exigência tributária, propriamente dita, que se refira a fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 1992: há, sim, fatos e atos contábeis ocorridos (=formados) a partir do ano de 1990, com repercussão fiscal gravada em anos posteriores, não atingidos pela decadência. A controvérsia vinculada à compensação de



prejuízos, como se verá mais adiante, tipifica bem essa situação”.

De acordo com a tese defendida pela contribuinte, também nesse caso o Fisco estaria impedido de proceder qualquer correção, pois o valor alterado teria sido há mais de cinco anos (e somente na parte B do Lalur).

Essa tese é frágil e não se sustenta nas situações em que uma simples alteração proposital e a posteriori no saldo anterior – desde que em prazo superior a cinco anos - de qualquer conta controlada na parte B do Lalur (valores que influenciam no resultado dos exercícios seguintes), resulte em recolhimento a menor do imposto.

Ou seja, em se aceitando tal entendimento, seria possível a modificação de qualquer título, em data anterior ao início da contagem do prazo decadencial e o Fisco estaria obrigado a se manter inerte, sem nada fazer. Porém, pior do que isso, é o fato de que a ocorrência do fato gerador – realização do lucro inflacionário – tem como data o encerramento dos balanços de 31.12.95 e 31.12.96, antes, portanto, da ocorrência do instituto da decadência.

Para exemplificar uma situação correlata, dessa vez, contrária aos interesses do contribuinte, podemos citar um caso com relação ao prejuízo fiscal (que também é controlado tão somente na parte “b” do Lalur). Caso uma empresa, por um descuido houvesse deixado de calcular a correção monetária, ou até mesmo tivesse cometido um erro na apuração do saldo do prejuízo a compensar, em um período qualquer, digamos, por exemplo, no balanço encerrado em 31/12/95 e, nos próximos 5 anos não tivesse esgotado a compensação do mesmo. Então, ao realizar o balanço de 31/12/2001 – 6 anos após, razão pela qual também não poderia mais proceder a qualquer alteração nas suas demonstrações financeiras – constata a existência desse erro, o qual resultou em saldo a menor no ano de 1995. Ora, por

tratar-se de um controle individual, extra-contábil, sem influência no balanço patrimonial e tampouco no resultado do exercício, quem a impediria de realizar a correção desse prejuízo no livro de apuração do lucro real e proceder a compensação no lucro real apurado no ano de 2001?

Em resumo, a norma legal estabelece ao contribuinte a faculdade do diferimento do lucro inflacionário enquanto não realizado. Contudo, existe a obrigatoriedade de adicionar ao resultado do exercício o valor realizado, devidamente atualizado, do mesmo. Em consequência, durante o período em que a empresa estiver em condições de diferir a tributação, a Fazenda Nacional estará impedida da constituição do crédito tributário.

Assim, sendo defeso ao Fisco o lançamento do tributo com base no lucro inflacionário antes da realização deste, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial vincula-se à sua realização.

Dessa forma, a medida em que o lucro inflacionário for sendo realizado e não oferecido à tributação por parte do contribuinte é que a autoridade tributária poderá exercer o direito de constituir o crédito tributário, sendo, então, iniciada a contagem do prazo decadencial, independentemente do período-base em que o lucro inflacionário tenha sido originado. O que vale é a sua realização.

Entretanto, a recorrente insurge-se ainda contra o lançamento, em relação a decadência de parcelas do lucro inflacionário relativo aos exercícios sociais de 1991 a 1995 (anos-calendário de 1990 a 1994), que deveriam ter sido realizadas em cada período-base (parcela mínima obrigatória de realização) de 10% do lucro inflacionário acumulado.

Deve-ser reconhecer que a recorrente tem razão em relação a esse particular, pois deve ser considerada a ocorrência da decadência em relação a

uma parcela da exigência, a qual não foi considerada pela autoridade autuante, tampouco pelo acórdão recorrido. Trata-se do oferecimento da parcela mínima obrigatória de realização do lucro inflacionário acumulado, a qual passou a incidir a partir do ano-calendário de 1989.

Com efeito, cabe citar que até o encerramento do período-base de 1986, não havia previsão legal estabelecendo a inclusão no lucro real, de parte do lucro inflacionário não realizado. Assim, o lucro inflacionário podia ser diferido indefinidamente enquanto não realizado. Com a edição do Decreto-lei nº 2.341, de 29/06/87, em seu artigo 23, surgiu a obrigatoriedade da realização de um mínimo estabelecido do lucro inflacionário acumulado.

Nesse sentido, devem ser considerados como realizados, ainda que efetivamente não oferecidos à tributação pela contribuinte em suas declarações de rendimentos dos retrocitados períodos-base, a realização efetiva verificada em cada período base ou a parcela mínima de realização exigida em lei, dos dois o maior, em conformidade com os artigos 362 e 363 do RIR/80 e arts. 416 a 418 do RIR/94. Tais valores deveriam ter sido obrigatoriamente tributados pela contribuinte. Como não o foram, e o fisco não efetuou as respectivas cobranças, hoje já atingidas pela decadência, devem ser excluídos para efeito da composição do saldo acumulado do lucro inflacionário em 31/12/95.

Dessa forma, devem ser considerados os percentuais mínimos de realização obrigatória, quais sejam, de 5% para o período-base de 1990, 2,5% para cada semestre do ano-calendário de 1992 e 5% para os anos-calendário de 1993 e 1994.

Diante do exposto, em face dos efeitos da decadência, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência as

Processo nº. : 11080.011569/2002-44
Acórdão nº. : 107-07.137

seguintes parcelas sobre o saldo do lucro inflacionário acumulado: 5% para o período-base de 1990, 2,5% para cada semestre do ano-calendário de 1992 e 5% para os anos-calendário de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003


NATANAEL MARTINS 

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 14 de maio de 2003 desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada a procedência parcial do recurso voluntário acerca do reconhecimento do Lucro Inflacionário defluente da diferença credora de correção monetária IPC/BTNF, tive a oportunidade de comungar das conclusões espelhadas no voto do ilustre Conselheiro Dr. Natanael Martins, notadamente com apoio em trabalho de minha lavra acerca da temática, ao qual me mantenho alinhado com absoluta fidelidade, até então, máxime em face de inexistência de argumentos contrários que pudessem derruir as minhas convicções.

A seguir, trago à colagem o seu inteiro teor:

A DIFERENÇA CREDORA DE CORREÇÃO MONETÁRIA ORIUNDA DO IPC/BTNF E AS SUAS REPERCUSSÕES NO LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO.

I – ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

A conta correção monetária-diferença IPC/BTNF gerada em 1990 ao resultar credora quando do lançamento contábil-fiscal no ano-base de 1991, há de ter o seu saldo corrigido monetariamente consoante o valor da UFIR nos anos-base de 1991 e seguintes, e tributada a partir de 1993, de acordo com a forma de apuração (lucro real mensal ou anual).

Após a exclusão na parte “A” do LALUR do montante correspondente ao resultado ajustado do exercício, o seu saldo suscetível de realização passará a ser controlado, de forma apartada do Lucro Inflacionário Acumulado diferido e oriundo de períodos-base anteriores a 31.12.1992, na parte “B” do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

O seu reconhecimento, mensal ou anual, haverá de se conformar aos mesmos cânones reitores do Lucro Inflacionário Realizado, segundo o grau de realização (pelo valor mínimo ou pelo valor efetivo, em razão de baixas

do ativo), alinhando-se, similarmente, ao Lucro Inflacionário Acumulado até então consagrado e obtido.

II – O MODELO HIPOTÉTICO

A presente hipótese pretende demonstrar as repercussões causadas na grade do lucro tributável ajustado pelo não-reconhecimento da correção monetária incidente sobre o montante formado do Lucro Inflacionário, em 1991, com base no diferencial IPC/BTNF, a partir da sua realização no ano-calendário de 1993.

Fora dividida em três quadros, denominados de "I" e "II", e um terceiro que visa sintetizar as principais variáveis objeto do nosso interesse. No primeiro quadro demonstra-se a correta correção monetária do saldo do lucro inflacionário oriundo da diferença IPC/BTNF; no quadro "II", exibe-se a inobservância quanto à correção monetária do saldo oriundo do diferencial em destaque; no quadro III, a síntese dos quadros anteriores.

II.1 – Premissas:

- II.1.2. hipoteticamente, o índice de inflação anual para todos os períodos em destaque será de 0,20 ou 20%. A inflação será considerada até o ano-base de 1994, inclusive.
- II.1.3. A alíquota do IRPJ/CSLL será de 0,20 ou 20% para todos os períodos.
- II.1.4. O lucro Inflacionário Realizado (LIR) corresponderá a 50% (cinquenta por cento) do Lucro Inflacionário Acumulado, em todos os períodos.
- II.1.5. Considerar-se-á a forma de apuração anual para todos os seguimentos temporais.
- II.1.6. No ano-base de 1991, a verba decorrente do saldo credor da diferença de correção monetária IPC/BTNF fora excluída do lucro líquido, passando a ser controlada pelo LALUR – Parte “B”, reitera-se.
- II.1.7. Os valores serão expressos em Unidades Monetárias (UM).
- II.1.8. O estoque do Lucro Inflacionário ao término do ano- calendário de 1997 será todo realizado no ano-calendário seguinte.

NOTA: a título de ilustração, assinala-se ser consabido que o montante do Lucro Inflacionário acumulado realiza-se, percentualmente, segundo uma progressão geométrica decrescente ilimitada. No exemplo, $X/2 + X/4 + X/8 + X/16 + X/32 + X/64 + \dots + X/n$. A sua fórmula: $S = a_1 / (1 - 1/q)$, em sendo X o primeiro termo, "S" o somatório (valor do estoque do Lucro Inflacionário Acumulado), "q" a razão e "n" o menor múltiplo próximo de zero. No exemplo, "S" será igual a 32, X igual a 16, e "q" será igual a 0,50.

Processo nº : 11080.011569/2002-44

Acórdão nº : 107-07.137

QUADRO I – Lucro Real, Lucro Inflacionário e o Lucro Inflacionário corrigido sobre a Diferença Credora IPC/BTNF

EVENTO	OPERAÇÕES CORRENTES	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A	LUCRO LÍQUIDO ANTES DO SALDO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO PL	100	100	100	100	100	100	100
B	CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Transferido de "G -1")	-	14,56	15,21	15,06	-	-	-
C	LUCRO LÍQUIDO:	-	85,44	84,79	84,94	100	100	100
	1. Lucro Inflacionário do Per.- base/Ano-calendário							
	1.1. Saldo Credor de Correção Monetária	20	-	-	-	-	-	-
	1.2. Despesa Var. Monet. + Desp.Financeira	-	-	-	-	-	-	-
	2. Lucro Inflacionário a Tributar e Acumulado	-	-	-	-	-	-	-
	2.1. Lucro Inflacionário de Per. - base/Anos-calendário anteriores (Saldo Inicial sem a Diferença IPC/BTNF) –Ver "2.10.1" abaixo.	10	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864
	2.2. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO Saldo Original Credor da Diferença de Correção Monetária IPC/BTNF	(5)	-	-	-	-	-	-
	2.3. Lucro Inflacionário de Períodos-base/Anos-calendário anteriores (Diferença IPC/BTNF) – Ver "2.10.2" abaixo.	-	-	5,00	3,60	2,16	1,08	0,54
	2.4. Correção Monetária de "2.1". (Índice anual igual a 0,20)	2	3,20	1,92	1,152	-	-	-
	2.5. Correção Monetária de "2.3". (Índice anual igual a 0,20)	-	-	2,20	0,72	-	-	-
	2.6. Lucros Inflacionários dos Períodos atual e anterior (acumulados) sem a Diferença de IPC/BTNF (1 + 2.1 + 2.4)	32	19,20	11,52	6,912	3,456	1,728	0,864
	2.7. Lucro Inflacionário da diferença IPC/BTNF (2.3 + 2.5)	-	-	7,20	4,32	2,16	1,08	0,54
	2.8. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO:	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864	0,432
	2.8.1. Lucro Inflacionário Realizado (50% x 2.6)	-	-	3,60	2,16	1,08	0,54	0,27
	2.8.2. Lucro Inflacionário Realizado (50% x 2.7)	-	-	3,60	2,16	1,08	0,54	0,27
	2.9. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO:	20	-	-	-	-	-	-
	2.9.1. Lucro Inflacionário Diferível do Período-base/ano-calendário corrente (Item 1)	-	-	-	-	-	-	-
	2.10. Controle no LALUR:	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864	0,432
	2.10.1. Lucro Inflacionário Acumulado a Tributar nos Anos-calendário seguintes sem dif. IPC/BTNF (2.6 – 2.8.1).	-	-	3,60	2,16	1,08	0,54	0,27
	2.10.2. Lucro Inflacionário Acumulado a Tributar nos Anos-calendário seguintes com- Dif. IPC/BTNF - (2.7 – 2.8.2)	-	-	3,60	2,16	1,08	0,54	0,27
D	LUCRO TRIBUTÁVEL { C + [(2.8.1 + 2.8.2)] – [(2.9.1 + 2.2.)] }	91,00	95,04	94,15	90,56	102,81	101,41	100,70
E	PROVISÃO IRPJ (Alíquota de 0,20 x "D")	18,20	19,01	18,83	18,11	20,56	20,28	20,14
F	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = ("D" – "E").	72,80	76,03	75,32	72,45	82,25	81,12	80,56
G	CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Transferir para Linha	14,56	15,21	15,06	-	-	-	-

Processo nº : 11080.011569/2002-44

Acórdão nº : 107-07.137

"B")								
------	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO II – Lucro Real, Lucro Inflacionário e o Lucro Inflacionário corrigido sobre a Diferença Credora IPC/BTNF

EVENTO	OPERAÇÕES CORRENTES	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
A	LUCRO LÍQUIDO ANTES DO SALDO DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO PL	100	100	100	100	100	100	100
B	CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Transferido de "G .1")	-	14,56	15,21	14,89	-	-	-
C	LUCRO LÍQUIDO:	100	85,44	84,79	85,11	100	100	100
	1. Lucro Inflacionário do Per.- base/Ano-calendário	-	-	-	-	-	-	-
	1.1. Saldo Credor de Correção Monetária	20	-	-	-	-	-	-
	1.2. Despesa Var. Monet. + Desp. Financeira	-	-	-	-	-	-	-
	2. Lucro Inflacionário a Tributar e Acumulado							
	2.1. Lucro Inflacionário de Per. - base/Anos-calendário anteriores (Saldo Inicial sem a Diferença IPC/BTNF) – Ver "2.10.1" abaixo.	10	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864
	2.2. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO Saldo Original Credor da Diferença de Correção Monetária IPC/BTNF	(5)	-	-	-	-	-	-
	2.3. Lucro Inflacionário de Períodos-base/Anos-calendário anteriores (Diferença IPC/BTNF) – Ver "2.10.2" abaixo.	-	-	5,00	3,60	2,16	1,08	0,54
	2.4. Correção Monetária de "2.1". (Índice anual igual a 0,20)	2	3,20	1,92	1,152	-	-	-
	2.5. Correção Monetária de "2.3". (Índice anual igual a 0,20)	-	-	-	-	-	-	-
	2.6. Lucros Inflacionários dos Períodos atual e anterior (acumulados) sem a Diferença de IPC/BTNF (1 + 2.1 + 2.4)	32	19,20	11,52	6,912	3,456	1,728	0,864
	2.7. Lucro Inflacionário da diferença IPC/BTNF (2.3 + 2.5)	-	-	5,00	2,50	1,25	0,625	0,313
	2.8. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO:	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864	0,432
	2.8.1. Lucro Inflacionário Realizado (50% x 2.6)	-	-	2,50	1,25	0,625	0,313	0,156
	2.8.2. Lucro Inflacionário Realizado (50% x 2.7)	-	-	-	-	-	-	-
	2.9. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO:	20	-	-	-	-	-	-
	2.9.1. Lucro Inflacionário Diferível do Período-base/ano-calendário corrente (Item 1)							
	2.10. Controle no LALUR:	16	9,60	5,76	3,456	1,728	0,864	0,432
	2.10.1. Lucro Inflacionário Acumulado a Tributar nos Anos-calendário seguintes sem dif. IPC/BTNF (2.6 – 2.8.1).	-	-	2,50	1,25	0,625	0,313	0,156
	2.10.2. Lucro Inflacionário Acumulado a Tributar nos Anos-calendário seguintes com- Dif. IPC/BTNF - (2.7 – 2.8.2)	-	-	-	-	-	-	-
D	LUCRO TRIBUTÁVEL = { C + [(2.8.1 + 2.8.2)] – [(2.9.1 + 2.2.)] }	91,00	95,04	93,05	89,82	102,35	101,18	100,59
E	PROVISÃO IRPJ (Alíquota de 0,20 x "D")	18,20	19,01	18,61	17,96	20,47	20,24	20,12

Processo nº : 11080.011569/2002-44
Acórdão nº : 107-07.137

F	PATRIMÔNIO LÍQUIDO = ("D" - "E").	72,80	76,03	74,44	71,86	81,88	80,94	80,47
G	CORREÇÃO MONETÁRIA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (Transferir para Linha "B")	14,56	15,21	14,89	-	-	-	-

QUADRO III – Resumo Analítico

EVENTOS	LUCRO TRIBUTÁVEL	PROVISÃO IRPJ	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CORREÇÃO MONETÁRIA DO PL
Quadro I	776,37	155,28	621,09	44,83
Quadro II	773,62	154,73	618,89	44,66
Diferença	2,75	0,55	2,20	0,17



Processo nº : 11080.011569/2002-44
Acórdão nº : 107-07.137

III – ASPECTOS ANALÍTICOS

O quadro III decorre do cotejo do quadro I (com a correção monetária da diferença credora do IPC/BTNF gerada em 1990) e do quadro II (sem correção monetária), onde se demonstra que a diferença tributável atinge a verba de 2,75 UM; a provisão IRPJ/CSLL, o montante de 0,55 UM (2,75 UM x alíquota de 0,20).

Observa-se que a correção monetária diferencial-credor do IPC/BTNF, conforme Quadro I, atinge a verba de 2,92 UM (coluna 2). Vale dizer: no ano de 1993, 2,20 UM estão justificadas pela correção acumulada de 1,44 desde 31.12.1991 [(1,20 x 1,20) - 1]; no ano-calendário de 1994, mais 0,20 = (1,20 - 1) sobre o saldo acumulado diferido do ano-calendário anterior.

Concluindo, do montante subtraído da tributação pela não correção do lucro inflacionário advindo do diferencial IPC/BTNF (2,92 UM), 2,75 UM (coluna 2 do quadro III) representam a correção monetária não-reconhecida, reduzida pelo impacto de 0,17 UM (coluna 5/III) a teor de correção monetária devedora do patrimônio Líquido (diferença exposta na última coluna/III). Tal fenômeno se justifica, tendo em vista que a maior provisão corresponderá menor resultado do exercício após a dedução do respectivo tributo provisionado e, conseqüentemente, menor lucro se alojará no PL suscetível de correção monetária com reflexos no período seguinte.

Dessa forma, há de se manter a verba tributável líquida de 2,75 UM, escoimando-se do montante original da correção monetária de 2,92 UM o valor de 0,17 UM, em face dos efeitos subtrativos exercidos pelo impacto da correção monetária do referido patrimônio Líquido. Vale dizer: o exigido deverá ser de 2,75 UM.

É como voto.

BRASÍLIA - DF., Em 14 de maio de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA