

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 13656.000109/2001-73
Recurso n.º : 131.034
Matéria : IRPJ - EX.: 1997
Recorrente : FÁBRICA DE TECIDOS SANTA MARGARIDA S/A
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003
Acórdão n.º : 105-14.106

DECADÊNCIA - Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FÁBRICA DE TECIDOS SANTA MARGARIDA S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que acolhiam em parte a preliminar argüida, para excluir da base de cálculo da exigência as parcelas correspondentes à realização mínima do lucro inflacionário diferido relativas aos anos-calendário de 1993 a 1994.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, FERNANDA PINELLA ARBEX e NILTON PÊSS.

D

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo n.º : 13656.000109/2001-73
Acórdão n.º : 105-14.106

Recurso n.º : 131.034
Recorrente : FÁBRICA DE TECIDOS SANTA MARGARIDA S/A

RELATÓRIO

FÁBRICA DE TECIDOS SANTA MARGARIDA S/A, recorreu da decisão consubstanciada no Acórdão n.º 1.238/2002, prolatado pela 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (fls. 293 a 297), que manteve integralmente exigência relativa ao imposto de renda de pessoa jurídica do ano de 1996.

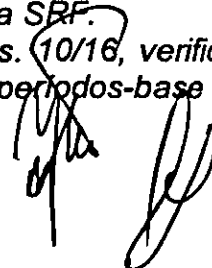
A ementa da decisão recorrida bem resume o seu conteúdo, estando assim redigida (fls. 293):

“LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO. Não merece reparo o saldo do lucro inflacionário existente em sistema Sapli da SRF, alicerçado em informações prestadas pela própria contribuinte em sua DIRPJ, não descaracterizadas na fase impugnatória. Lançamento procedente.”

A exigência, levada à ciência do contribuinte em 19.01.01 (fls. 20), referiu-se ao ano calendário de 1996, exercício de 1997 e versa sobre a realização insuficiente de lucro inflacionário diferido apurado no controle Sapli (fls. 10 a 16), com valores expressivos no período de 1991 em diante. Os valores seriam originados do saldo credor da diferença do IPC x BTNF apurado em 1991.

A decisão recorrida apresenta alguns tópicos esclarecedores, acerca do conteúdo da exigência, tais como (fls. 296):

“Trata-se de exigência de IRPJ sobre lucro inflacionário diferido de períodos base anteriores, tomando-se por base o saldo existente no sistema Sapli de controle interno da SRF. Pelo demonstrativo do Sapli, de fls. 10/16, verifica-se que o saldo do lucro inflacionário diferido, de períodos-base anteriores, que foi



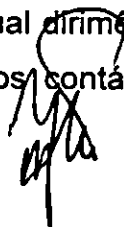
2

tributado a partir do período-base de janeiro/96, advém, exclusivamente, do saldo credor da diferença IPC/BTNF, no valor de Cr\$ 777.563.888,00 lançado pela contribuinte em sua declaração de rendimentos do IRPJ do exercício de 1992, ano-base de 1991.

Na defesa a contribuinte não discorda do saldo credor resultante da diferença IPC/BTNF, apurado em conformidade com o art. 3º da Lei 8.200/91 e apontado em sua DIRPJ/92. Alega, entretanto, que o lucro inflacionário que teve origem na correção complementar foi realizado à razão de 1/240 durante o ano-calendário de 1993, à luz do art. 30 da Lei nº 8.541/92, e o saldo final dessa conta, no valor de CR\$ 229.303.849,14, foi integralmente realizado em janeiro de 1994, como lhe facultava o art. 4º do art. 417 do RIR/1994.

Com efeito, os registros contábeis efetuados nos livros Diário e Razão da interessada, juntados por cópia às fls. 239/289 do Volume II, comprovam que, em sua escrituração, o lucro inflacionário, advindo da diferença de correção monetária complementar – IPC/BTNF foi integralmente realizado, nos termos da legislação por ela citada. Tal realização, entretanto, limitou-se à escrituração contábil da contribuinte, não havendo prova da realização desse lucro, que deveria ter sido efetuado via apuração do lucro real, em campo próprio das declarações de rendimentos dos anos-calendários de 1993 e 1994, nos quais alega a impugnante ter realizado tal lucro. Note-se que durante a fase de fiscalização cuidou o autuante de juntar cópia das declarações dos mencionados períodos, assim como a do ano-calendário posterior, de 1995, podendo se constatar, da análise desses elementos, que não foram oferecidos quaisquer valores pela declarante a título de lucro inflacionário realizado. A comprovação dessa assertiva pode ser feita às fls. 78/89, 98/101 e 113 do processo, nos quais encontra-se a demonstração do lucro real apurado pela declarante. Importante reiterar que a documentação trazida pela interessada diz respeito, tão-somente, à sua escrituração contábil, não havendo, ainda, qualquer menção ao seu livro de Apuração do Lucro Real – Lalur e de que o imposto de renda resultante da realização do lucro inflacionário registrado em sua escrituração foi pago sem transitar pela declaração de rendimentos.”

A impugnação trouxe demonstrativo da evolução da reserva especial de correção monetária IPC/90 (fls. 236 e 237), no qual consta, no mês de janeiro de 1994, a realização do saldo (ou de 228/240) integral, após a indicação de realizações parciais, requerendo a realização de diligência para eventual dirimência que a autoridade julgadora entendesse necessária e junta cópia de registros contábeis que alega corresponder à realização mencionada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 13656.000109/2001-73
Acórdão n.º : 105-14.106

4

A autoridade julgadora de primeiro grau recusou a realização de diligência, por entendê-la desnecessária e manteve a exigência sob alegação de que apesar de ter ocorrido a realização contábil, a mesma não foi acompanhada pela realização fiscal, via Lalur, na forma da legislação vigente (4º parágrafo de fls. 296). Reforçou tal assertiva afirmando que não consta das declarações de rendimentos quaisquer valores oferecidos à tributação sob o título de lucro inflacionário realizado relativo aos valores questionados, assim, remanesceu saldo que deveria ter sido realizado parcial e mensalmente, como aqueles que foram tributados pela autoridade lançadora.

O recurso teve seguimento assegurado pelo arrolamento de bens.

Cientificada da decisão em 10.05.2002 (sexta-feira), a recorrente interpôs o seu recurso voluntário em 11.06.2002 (quarta-feira), portanto, tempestivamente.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and strokes, positioned to the right of the text 'É o relatório.'

4

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

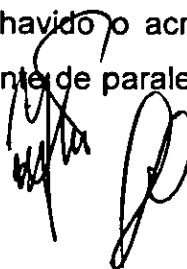
Não discutiu a recorrente acerca da existência do saldo credor de correção monetária nem efeitos decadenciais do controle de sua realização, mas apenas se tal realização foi devidamente tributada.

Alguns aspectos são incontroversos, concordando o fisco e a empresa, principalmente no fato de ter havido saldo credor de correção monetária e de ter havido o registro contábil de sua realização.

Diverge a recorrente e o fisco apenas no aspecto de ter havido ou não a tributação da realização do referido lucro inflacionário, ou saldo credor de correção monetária de balanço.

Assiste razão, no aspecto genérico, ao fisco, ao entender que a tributação do lucro inflacionário diferido, tanto do saldo credor normal como da reserva correspondente eventualmente criada diante da legislação que regulou a tributação ou dedutibilidade da diferença gerada pelo cotejo de cálculos correspondentes à aplicação do IPC ou do BTNF.

Porém, é absolutamente possível, dependendo apenas do método de apuração do resultado da empresa, que a realização contábil da reserva provoque por via indireta a sua tributação. Basta que tal realização provoque uma contra-partida credora de receita contábil. Se isso ocorrer, é possível ter havido o acréscimo da parcela tributada exatamente pelo valor realizado, independentemente de paralelo e correspondente controle no Lalur.



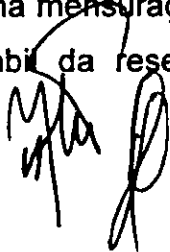
É isso que me parece ter ocorrido, como conclusão que obtenho das palavras da recorrente e da autoridade julgadora (acima transcrito), e tal fato, que me parece provável, poderia ter sido esclarecido pelo deferimento ao pedido de diligência negado.

De um lado porque a autoridade julgadora deixou de dirimir tal dúvida ao negar a realização da diligência solicitada na impugnação, tendo centrado sua decisão sem apreciar tal hipótese e de outro, mesmo não tendo apresentado provas diretas de tal fato, sempre deixou transparecer tal ocorrência em sua defesa, já que afirmou, demonstrou e até teve a concordância da autoridade julgadora de que realizara contabilmente o saldo mencionado.

Ora, a realização de uma reserva, que apresenta necessariamente saldo credor, somente pode ser feita mediante lançamento contábil a débito de tal reserva com contra-partida em uma conta credora, possivelmente de receita ou do patrimônio líquido. Esse procedimento contábil pode perfeitamente introduzir valores positivos no resultado da empresa provocando a sua tributação, independentemente de seu controle fiscal ou de sua inclusão no saldo do lucro real apurado no Lalur. Até porque sua nova inclusão no Lalur provocaria dupla tributação.

Procurando evitar eleger o rigorismo processual como principal instrumento do processo administrativo fiscal, tenho preferido, sempre que possível, me ater à aplicação do princípio da verdade material para perquirir a real ocorrência do fato gerador tributado.

Assim, seria aconselhável buscar nos registros contábeis da recorrente os verdadeiros efeitos provocados na mensuração de seu lucro contábil e, pela via indireta, do lucro real, da realização contábil da reserva especial de correção monetária IPC/90, demonstrada a fls. 236 e 237.



Porém, pretender buscar provas de fatos e registros contábeis e fiscais ocorridos no período compreendido entre 1992 e janeiro de 1994, para convalidar ou elidir lançamento formalizado em 21.03.2001 (fls. 231), é pretender adentrar em período já alcançado pela decadência, o que, diante da necessária segurança jurídica do sistema brasileiro, não é mais possível.

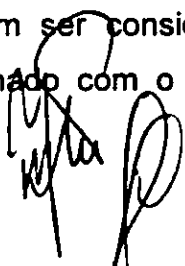
Ademais, a própria autoridade lançadora fez juntar ao processo a DIRPJ do exercício de 1992, ano-base de 1991, da qual não consta a ocorrência de cálculo nem de diferimento do lucro inflacionário (fls. 37 – apuração do lucro real), como já ocorrera no período anterior (fls. 26 – apuração do lucro real), aliás, como reconhecido pelas partes.

Se não ficou comprovado o diferimento do lucro inflacionário, como se poderá exigir a sua realização?

Se, na declaração do exercício de 1992 houvesse alguma irregularidade quanto ao diferimento de lucro inflacionário ou, insuficiência na sua tributação, é evidente que o prazo para a Fazenda questionar tal irregularidade é aquele marcado pelo limite definido no art. 150, § 4º do CTN. Se não o fez, precluiu tal direito.

Porém, pretender, agora, buscar provas acerca de tais fatos esbarra no instituto da decadência, garantidor da segurança jurídica do sistema tributário, como se verá adiante.

Como venho votando regularmente, nenhum reparo faço à posição da fiscalização no que diz respeito à possibilidade de se ampliar o prazo decadencial sobre o saldo de lucro inflacionário regularmente diferido, entendendo e expondo, acho que claramente, dois momentos devem ser considerados no que respeita à aplicação do instituto da decadência correlacionado com o instituto legal da apuração, diferimento e realização do lucro inflacionário.



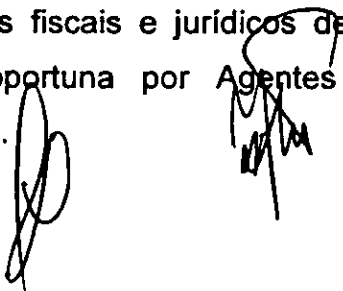
O primeiro momento, que ocorre por ocasião do cálculo e opção pelo diferimento e que deve ser considerado como situação autônoma, fluindo com relação a tal cálculo e opção pelo diferimento, questionável, em seus valores, no prazo de cinco anos.

Outro momento, que corresponde e se atrela a cada realização processável na forma da legislação vigente, cuja contagem do prazo decadencial se inicia quando da constatação da situação que provoca tal realização.

Porém, a segurança jurídica, principal elemento que instrui o instituto da decadência, impede que cálculos retroativos alterem de alguma forma valores referenciados a datas já alcançadas pela decadência e que, para qualquer modificação ou inconformidade da Fazenda Nacional se manifeste na forma legal, pela intimação ao contribuinte, no prazo de cinco anos.

Tentando ser claro e objetivo, os valores fiscais apontados pelo contribuinte, ou em sua declaração de rendimentos ou em seus controles fiscais (por exemplo o Lalur), se não corresponderem aos valores contidos nos controles internos da Repartição, devem ser acusados no prazo de cinco anos e trazidos a conhecimento do contribuinte, para que sobre eles se manifeste e explique as discrepâncias, que podem ser originadas por erro em seus registros ou por erros nos registros da Repartição controladora.

E, quem vem acompanhando meus votos acerca do assunto deve ter constatado a minha preocupação em aceitar sem qualquer questionamento os demonstrativos Sapli, muitas vezes elaborados por processo datilográficos realizados por funcionários cedidos pelo Serpro, sem que tenham a necessária capacitação profissional para avaliar os efeitos fiscais e jurídicos de tal demonstrativo e, muitas vezes, sem a necessária revisão oportuna por Agentes Fiscais, servidores habilitados técnica e legalmente para tal fim.



Em alguns julgamentos tenho proposto a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade administrativa local confira os dados contidos no Sapli com as DIRPJ, sempre que existirem no processo indícios de que as divergências podem ser esclarecidas no cotejo da prova com o demonstrativo usado como base de valores para o lançamento.

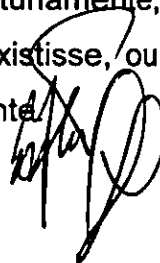
No presente caso, objetivamente, discute-se a tributação de uma realização ocorrida em 1994 (janeiro), diante do lançamento formalizado em 21 de março de 2001 (fls. 231), reconhecida pela autoridade julgadora recorrida como já tendo sido contabilmente demonstrada.

Assim, o fato que refletiu a opção do contribuinte somente poderia ter sido questionado pela Fazenda Pública no prazo decadencial de 5 anos, o qual, independentemente da natureza que se queira aceitar para o lançamento, seguramente, em 2001, estará alcançado pela decadência tributária.

Não há como rever procedimentos, nos seus aspectos fiscais ou mesmo provocadores de efeitos fiscais futuros, ocorridos em datas já alcançadas pela fluência completa do prazo decadencial.

Como argumenta a recorrente (fls. 235), o art. 3º da Lei nº 8.200/92 determinava a realização da parcela que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do IPC e do BTNF, seria tributada, alternativa em 4 anos ou pela aplicação dos critérios de realização do lucro inflacionário.

Ora, se o Sapli tivesse sido elaborado oportunamente, seguramente, já em 1994 teria constatado insuficiência na tributação, se ela existisse, ou, ao menos acusaria diferença de controle com os dados oferecidos pela recorrente.



Mas, para que isso se revestisse de validade jurídica, deveria ter ocorrido no lapso temporal de cinco anos (decadência).

Não o foi, como não houve tal procedimento nos anos seguintes, até 2001, quando, por recomposição dos saldos, presumivelmente existentes, saltou aos olhos dos controladores da arrecadação a discrepância apontada nos autos.

Estranhamente, no demonstrativo Sapli, a autoridade lançadora não fez consignar qualquer realização de lucro inflacionário, o que seria razoável diante da repetida postura de que a realização mínima deveria ser assegurada ao contribuinte, na elaboração dos demonstrativos, mesmo que isso não fosse provado, relativamente aos períodos alcançados pela decadência.

Em todo o período abrangido pelo Sapli, desde janeiro de 1978, constam dados significativos entre 1991 e dezembro de 1997, está apontado a realização mínima apenas nos meses de março a dezembro de 1996 (fls. 09 e 15/16), nada constando quanto à realização mínima desde o início da obrigatoriedade e fevereiro de 1996 e nem depois de dezembro de 1996.

O demonstrativo é, no mínimo, incompleto.

Apenas isso serve para demonstrar o conflito de critérios contidos no Sapli que, de um lado indica a presunção de não realização do saldo, mas esquece de outra presunção que deveria vir atrelada, que é de considerar a realização obrigatória mínima.

Assim, mesmo que o Sapli estivesse preenchido com correção quanto aos demais elementos, apresentaria, necessariamente, em qualquer final de período posterior um saldo exagerado e, portanto, em qualquer período que se considerasse, teríamos um excesso no cálculo da realização mínima.



O lançamento seria, no mínimo super dimensionado e não poderia ser referendado.

Mas, tal período, relativamente à data do lançamento, que ocorreu em 02.02.01 (fls. 11), portanto tem a decadência obstando tal procedimento.

Logo, não há como dar validade ao lançamento, por falha insanável no controle Sapli, que apresenta divergência com a última declaração de rendimentos do contribuinte do primeiro período ainda não alcançado pela decadência.

E a decadência implica, no dizer da Ilustre Conselheiro Sandra Faroni, quando do julgamento do recurso nº 116.213, com a produção da ementa ao Acórdão nº 101-92.362 (decisão unânime), assim resumiu o assunto:

“DECADÊNCIA – Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tomara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.”

Assim, não há como reconhecer idoneidade no levantamento da fiscalização, que bem pode ter se originado de erro no controle em 1992, 1996 ou entre tais anos. É muito clara a presunção elaborada sem provas que a embasem.

Entendo, como sempre venho votando, que, se de um lado a fiscalização pode manter seus controles de valores pendentes de tributação, compensação ou realização, como o prejuízo fiscal, o saldo de lucro inflacionário diferido e as depreciações incentivadas, tal controle não tem o condão de afastar ou postergar o início da contagem do prazo decadencial.



Aduzo tal raciocínio apenas para corroborar minha posição acerca da decadência.

Se existiu diferimento de lucro inflacionário em 1991, ou anos seguintes, inclusive quanto à sua realização, a Fazenda Pública tinha cinco anos para detectar qualquer falha em seu diferimento. Não o fez em tal período e pretendeu montar valores em 2001, portanto dez anos depois.

Ademais, a recorrente trouxe, na fase impugnatória, provas de que procedeu aos registros contábeis da realização e a autoridade julgadora recusou-se a proceder a diligência que lhe poderia ter trazido a certeza necessária para bem apreciar a questão.

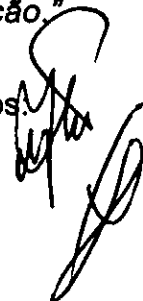
A questão se subsume ao conceito de temporalidade do instituto da decadência e vem sendo reiteradamente discutida neste Colegiado, cujas decisões nem sempre demonstram perfeito entendimento das situações descritas.

Trata-se de ver se a fiscalização pode examinar fatos concretos ocorridos em período já alcançado pela decadência e tirar deles efeitos fiscais projetados para período futuro ainda não alcançado pelo fulminante prazo decadencial.

Em 1993, quando integrava a 8ª Câmara deste Colegiado, fui relator do julgamento do recurso nº 101.707, que produziu o Acórdão nº 108-00.317, em cuja ementa, na parte que interessa ao presente processo, consta:

"DECADÊNCIA: A fluência do prazo decadencial exclui fatos anteriormente ocorridos à apreciação da fiscalização."

No processo são relatados fatos e opiniões, entre outros.



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

(...)

b) alega também estar decaído, a época da entrega do auto de infração (04/04/91), o direito de se efetuar fiscalização no exercício de 1985 (texto do relatório)"

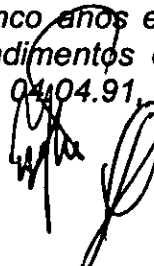
(...)

c) detectando incorreção contábil, a fiscalização retroage ao período e valores incorretos, concertando-os, tendo, no caso presente, sido observado o disposto no art. 347, II, do RIR/80, logo, a alegação de decadência argüida é irrelevante, pois o ativo é permanente e o resultado influi nos exercícios futuros; no exercício de 1985 houve prejuízo em razão do erro de classificação cometido, já que as despesas pré-operacionais somente podem ser levadas ao resultado quando ao início de suas operações, sob a forma de amortizações, estando correto o feito fiscal, com base nos arts. 208, 347, parágrafo 3º e 361, do RIR/80, além de a empresa não ter apresentado os projetos de reflorestamento, que possibilitariam o correto cálculo da produção total e as respectivas cotas de amortização; (texto da decisão monocrática) "

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

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

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



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

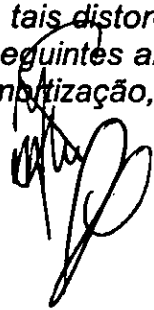
A Lei 5.172/66 define ocorrer a decadência impeditiva da constituição do crédito tributário, cinco anos a contar da notificação do lançamento primitivo, considerando como tal a data da entrega da declaração anual de rendimentos, quando houver sido entregue, como no caso, entendido o lançamento por declaração.

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

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

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

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



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

E evidente, mas cabe ressaltar, por clareza, que qualquer irregularidade atribuída à compensação dos prejuízos, como nos demais casos acima citados, tem seu prazo decadencial contado a partir do exercício a que tal irregularidade corresponder.

No caso em pauta a ação fiscal deveria ter ocorrido antes de 05.06.1990 para que se pudesse proceder a glosa intentada.

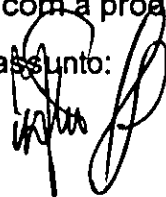
Tal conclusão corresponde na prática, à exclusão da tributação sobre a parcela de Cr\$ 234.649,00 referente a valores considerados após a fluência do prazo decadencial, mantendo-se o direito a sua compensação no exercício de 1987, como procedeu o contribuinte.

Considerando o entendimento acima expendido que se traduz na afirmativa de que não poderia a fiscalização atingir os procedimentos da empresa constatados no ano de 1984, exercício de 1985, independentemente dos efeitos fiscais que poderiam ter provocado se tivessem sido oportunamente detectados, devemos, por coerência estender mesma conclusão sobre os demais valores oriundos da constatação fiscal sobre atos praticados pela empresa em 1984."

O que fica claro é que foi afastada a possibilidade de a fiscalização considerar alterações contábeis, nos valores da escrituração do contribuinte, em exercício já alcançado pela decadência para, apanhando seus efeitos projetados para exercícios futuros, ainda não alcançados pela decadência, efetuar neles (exercícios futuros) lançamento de tributos não recolhidos e calculados sobre a situação nova provocada pela ação do fisco em exercícios anteriores.

A decisão acima não é isolada.

A Ilustre Relatora, Dra. Sandra Maria Faroni, Conselheira da 1ª Câmara deste Colegiado, quando do julgamento do recurso nº 116.213, com a produção da ementa ao Acórdão nº 101-92.362 (decisão unânime), assim resumiu o assunto:



“DECADÊNCIA – Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tomara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.”

Por esclarecedor, trago, ainda, os argumentos adotados pela I. Relatora, que a motivarem a esposar idêntica tese. Vejamos:

“Quanto à glosa da correção monetária dos valores correspondentes ao aumento de capital efetuado em 22/04/91, mediante transferência do crédito da Waincell às controladoras, antes de mais nada é preciso considerar que o lançamento tributário sob análise alcança fatos ocorridos nos anos-base de 1989 e 1990, eis que tem como pressuposto a não comprovação de empréstimos realizados nesses casos, e cujo saldo se encontrava registrado na contabilidade da Recorrente. Por outro lado, a intimação para comprovação dos empréstimos que deram origem ao saldo credor de CR\$ 7.430.210.533,01 registrado no balanço de 31/12/90 é datada de 11/11/96 e a formalização da exigência pela notificação ao sujeito passivo ocorreu no dia 27 de fevereiro de 1997.

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

Admitindo tratar-se de “lançamento por homologação”, o ato administrativo está sujeito ao limite temporal imposto pelo par. 4º do citado artigo 150, ou seja, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, é defeso à Fazenda Pública promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado.

Nessa linha de entendimento, a Fiscalização não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados até o ano de 1991, base do exercício de 1992, pois que alcançados pelo instituto da decadência.



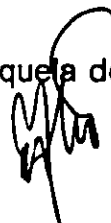
Tendo presente que a Fiscalização não estava mais autorizada, observadas as normas jurídicas constantes do nosso ordenamento, a promover quaisquer alterações nos lançamentos contábeis efetuados pelo sujeito passivo, em datas anteriores a janeiro de 1992, ou seja, até dezembro de 1991, e sendo certo que no ano de 1992 ocorreu um único crédito registrado como negócio jurídico de mútuo (Cr\$ 103.560.000,00 em 24 de junho de 1992), a discussão de eventuais omissões de receitas representadas pelos suprimentos anteriores ou da inexistência dos empréstimos que deram origem ao saldo utilizado para aumento de capital se apresenta irrelevante, inócua, vez que a base de cálculo deveria ser aquela constante dos registros contábeis mantidos, pela Recorrente em 31 de dezembro de 1991, e os valores submetidos à tributação resultam exatamente, da inobservância da regra que tomara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Por tudo isso, não prevalece a exigência correspondente à irregularidade caracterizada pela fiscalização como saldo devedor de correção monetária do Capital maior que o devido (item 4 do Auto de Infração do IRPJ, fl. 06)."

A discussão estabelecida, com os posicionamentos acima, deixa clara a dificuldade em localizar em determinado exercício o início da contagem decadencial, relativamente aos efeitos tributários legalmente diferíveis, principalmente pela necessidade em se processar um raciocínio lógico, didático e isolando cada componente formador do lucro real de determinado exercício que se queira avaliar.

Os raciocínios e conceitos desenvolvidos aplicam-se, obviamente, ao lucro inflacionário diferido, à compensação de prejuízos do Imposto de Renda, à compensação de bases negativas da Contribuição Social e à amortização, exaustão e depreciação de bens do ativo permanente (quanto aos seus valores não contábeis ou de tratamento beneficiado - incentivados), que por sua natureza se projetam rumo ao futuro, influenciando na apuração do resultado fiscal (lucro real) de exercícios seguintes, principalmente levados pelo instituto do diferimento tributário.

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



"Art. 193. Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º)"

Isso fica claro no artigo 550, que define que " ... A pessoa Jurídica pagará o imposto à alíquota de sobre o lucro real, apurado de conformidade com este Regulamento (Lei n.º 8.541/91, art. 3º, § 1º, 15 e 21)".

Por outro lado, o instituto da decadência, como definido no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, define as regras de sua aplicação temporal:

"Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

(destaquei)

Apesar de eu entender que o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica se subsume ao lançamento por homologação, alguns Conselheiros ainda consideram sua caracterização como sendo por declaração ou ainda terem regra própria quando produzidos de ofício. Neste caso, é de se trazer também o conceito coincidente em relação aos efeitos decadenciais, estes produzidos no artigo 173 , I, do Código Tributário Nacional, que prescreve:

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

(destaquei)

A despeito de se adotar prazo inicial de contagem diferenciado, ambas interpretações convergem em entender que o crédito tributário (independentemente da forma de constituição) relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica deve ser limitado ao valor correspondente a seu fato gerador, apurado de acordo com o lucro real devidamente mensurado na forma do Regulamento do Imposto de Renda.

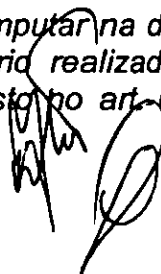
Assim, afastados os efeitos da divergência quanto à classificação do critério de lançar (homologação, declaração ou ofício), remanesce a unanimidade de que deve ser adotada a mesma base (lucro real – poderia ser o presumido ou arbitrado, que o raciocínio seria igualmente válido).

O lucro real é, portanto, o elemento quantitativo exteriorizador do fato gerador e é a partir de sua constatação que se inicia a contagem do prazo decadencial (para aqueles que entendem ser lançado por homologação, a contar do fato gerador, e para os demais, da data da entrega da declaração de rendimentos ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado).

Se raciocinarmos com relação ao lucro inflacionário, caso concreto do presente processo, temos que (Lei nº 9.065/95 – DOU 21/06/95, pág. 9018/21):

“Art. 5º (...)

§ 2º O contribuinte que optar pelo diferimento da tributação do lucro inflacionário não realizado deverá computar na determinação do lucro real o montante do lucro inflacionário realizado (§ 1º) ou o valor determinado de acordo com o disposto no art. 6º, e excluir do lucro



líquido do ano-calendário o montante do lucro inflacionário do próprio ano-calendário.”
(destaquei)

Assim, a parcela diferível do lucro inflacionário integra o lucro real do exercício ou período-base a que corresponder, sob a forma de exclusão.

Se assim é, e sendo o lucro real a quantificação do fato gerador, podemos dizer que se confunde com ele (fato gerador) e então, sem dúvida, o início da contagem decadencial ocorre a partir dele (fato gerador para quem entende estar diante de lançamento por homologação ou entrega da declaração ou 1º dia do exercício seguinte, para quem entende se tratar de lançamento por declaração ou de ofício), mas sem dúvida, em qualquer dos casos, o lucro inflacionário (como seria o caso do prejuízo fiscal apurado) integra, sob a forma de exclusão, o lucro real do período em que se formou ou apurou o lucro inflacionário correspondente.

Bem. É entendimento unânime que o prazo decadencial, relativo a qualquer fato gerador do imposto de renda tem sua contagem inicial definida por uma das três datas mencionadas (fato gerador, entrega da declaração de rendimentos ou 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado o imposto), o que corresponde a dizer que o início do prazo decadencial se localiza em uma das três datas mencionadas a partir da ocorrência do lucro real (exteriorização quantitativa do fato gerador).

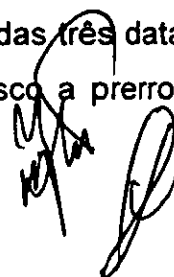
Logo e como consequência única do raciocínio, se o prazo decadencial tem como elemento referencial de contagem o fato gerador mensurado pelo lucro real, para o imposto de renda (independentemente de qualquer dos três datas adotadas), não há como se entender de forma diferenciada, que o mesmo termo inicial não se conte para qualquer dos elementos componentes do lucro real, quero dizer, as adições, exclusões ou compensações.



Digo com isso que o início da contagem do prazo decadencial, relativamente ao tributo incidente sobre o lucro real de determinado exercício, deve ser entendido da mesma forma para o lucro real, enquanto resultado de seu cálculo, como também e da mesma forma e prazo, para cada um dos componentes desse cálculo (adições, exclusões e compensações) que o compõem como um todo. Assim não seria aceitável dizer que a apuração do lucro real dispara a contagem do prazo decadencial relativamente ao tributo incidente sobre o lucro real como um todo (resultado), mas com relação às adições, exclusões e compensações tal prazo não foi simultaneamente disparado. O prazo se inicia e flui inexoravelmente, tanto relativamente ao resultado obtido como sendo o lucro real como com relação a cada um dos valores incluídos (parciais: adições, exclusões e compensações) em tal resultado. Entendo que não há como dissociar o lucro real de seus componentes, para qualquer efeito decadencial, já que tal efeito extintivo se opera sobre o resultado final como um todo e não sobre cada um de seus elementos diferenciadamente.

Dessa forma, se em determinado período-base, a empresa, ao apurar seu lucro real efetuou a exclusão de parcela a título de lucro inflacionário diferido, é a partir de tal procedimento que se dá partida à contagem do prazo decadencial e, se algum erro, equívoco, insuficiência ou fraude tiver sido cometido na apuração do lucro real, tal fato somente poderá ser objeto de tributação pelo fisco antes que decorra inteiramente o prazo decadencial. E, tal contagem tem partida tanto com relação ao lucro real quanto com relação ao lucro inflacionário que foi diferido e considerado como exclusão ao lucro líquido na apuração de tal lucro real (simultaneamente). É óbvio.

Quero com esta explanação demonstrar que, se em determinado período-base, a empresa tiver procedido, mediante opção válida de exclusão, o diferimento do lucro inflacionário, é a partir desta mesma data que se inicia a fluência do prazo decadencial e, depois de decorrido tal prazo (digamos cinco anos de uma das três datas adotadas – uma para cada corrente jurisprudencial), não mais assiste ao fisco a prerrogativa de provocar



efeitos tributários sobre o montante daquele lucro inflacionário validamente diferido (mesmo com erro de apuração, se for o caso), pela lavratura de auto de infração.

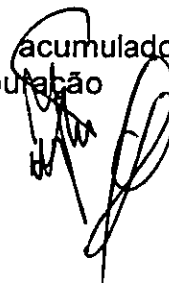
Assim, não pode a fiscalização apanhar diferenças apontadas e localizadas em períodos já alcançados pela decadência e, mediante sua consideração, exigir, por exemplo a realização de valores majorados, além daqueles decorrentes do calculo exato sobre o montante que não mais pode ser alcançado pelo impedimento decadencial.

Como, de igual forma, não pode o contribuinte pretender rever valores indicados na mesma data, já alcançados pela decadência, que lhe permitam reduzir tributo relativo a períodos ainda não alcançados pela decadência.

É jurisprudência assente que, também para o contribuinte o prazo decadencial é fatal, até no que respeita à sua declaração de rendimentos, a qual somente poderá se retificada enquanto não decaído o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, sendo que indico duas decisões que apontam nesse sentido, por sua clareza e acerto:

IRPJ – Declaração de Rendimentos – Prazo para retificação
*“IRPJ – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – PRAZO PARA MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL POR HOMOLOGAÇÃO – EXTEMPORANEIDADE DO PLEITO – O prazo para retificação da declaração de rendimentos é de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. Após este prazo e excluídos as hipóteses de dolo, fraude ou simulação não é possível modificar o lançamento seja de ofício, seja a pedido do sujeito passivo (art. 150, § 4º do CTN). Irrelevante para o deslinde da questão o fato do sujeito passivo não ter efetuado pagamento a título de IRPJ para o ano de 1994, visto que a homologação é da atividade exercida e não do pagamento, conforme assentado na jurisprudência administrativa (...)”*Acórdão nº 108-07.327, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Relator: José Carlos Teixeira da Fonseca; DOU 1 de 22.05.2003, pág. 24.

IRPJ – Saldo do lucro inflacionário acumulado em 31.12.95 – Realização mínima anual – Forma de apuração



"IRPJ – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – PRAZO PARA MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO ORIGINAL POR HOMOLOGAÇÃO – EXTEMPORANEIDADE DO PLEITO – O prazo para retificação da declaração de rendimentos é de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. Após este prazo e excluídas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação não é possível modificar o lançamento seja de ofício, seja a pedido do sujeito passivo (art. 150, § 4º do CTN). Irrelevante para o deslinde da questão o fato do sujeito passivo não ter efetuado pagamento a título de IRPJ para o ano de 1994, visto que a homologação é da atividade exercida e não do pagamento, conforme assentado na jurisprudência administrativa. (...)" Acórdão n° 108-07.331, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Relator: José Carlos Teixeira da Fonseca; DOU 1 de 22.05.2003, pág. 24.

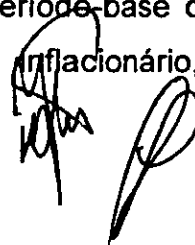
Como se verifica acima, não é dado ao contribuinte retificar declarações de rendimentos de períodos já alcançados pela decadência, visando aproveitar efeitos benéficos produzidos em período ainda não decadente.

Se esse direito não é atribuível ao contribuinte, o seu reverso, igualmente, por isonomia simples, não pode ser obsequiada à Fazenda Pública, que fica impedida de alterar valores já alcançados pela decadência para produzir efeitos em período futuro não abrangido pela decadência.

A jurisprudência acima não é isolada, como se vê pela ementa a seguir transcrita (arquivo eletrônico do Conselho de Contribuintes):

*Acórdão n° 106-12.269, sessão de 21.09.2001 (Decisão unânime)
"RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE BENS DO EXERCÍCIO DE 1992 – ALTERAÇÃO DO VALOR DE MERCADO – DECADÊNCIA. O prazo para o exercício do direito de pleitear a retificação da declaração de bens, em obediência ao princípio da segurança jurídica, segue a regra geral de cinco anos.
Recurso negado."*

Da mesma forma, em cada exercício ou período-base que o contribuinte proceder à tributação da parcela realizada do lucro inflacionário, sobre o valor



correspondente a tal realização, o fisco terá o prazo de cinco anos para conferir à adequação de seu valor, mas, se o valor anteriormente excluído corresponder a período-base já alcançado pela decadência, o fisco somente poderá usar como referencial para conferir tal realização o saldo acumulado constante do lucro real informado pelo contribuinte em período-base localizado cinco anos antes, ou o último ainda não alcançado pela decadência.

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

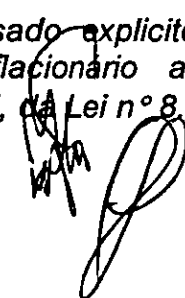
A 1ª Câmara deste Conselho já se manifestou sobre o assunto, em questão que pode ser adotada como paradigma, como contido no voto condutor da decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-93.378 (Relator o I. Conselheiro Kazuki Shiobara – sessão de 23 de fevereiro de 2001), sob a ementa:

“RECURSO DE OFÍCIO:

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

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

“Nesse contexto, tem-se que o interessado explicitou sua opção irretratável de realização do lucro inflacionário acumulado até 31/12/92, na forma prevista no artigo 31, V, da Lei nº 8.541/92. Assim,



se existe alguma diferença, por erro ou lapso material, não integrante dos valores realizados, face à decadência, não poderia mais ser exigido, em 10/03/2000, qualquer tributo sobre o mesmo lucro inflacionário acumulado, integralmente baixado em agosto/93, mediante sua realização.

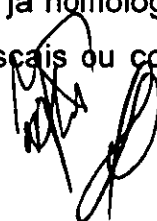
Desta forma, embora o interessado não tenha efetuado o pagamento total do saldo constante do SAPLI em agosto/93 (fls. 10), como a opção era definitiva (artigo 31, V e § 3º da Lei nº 8.541/92), entendo que expirou o prazo de a Fazenda Pública lançar a diferença, com fundamentação no § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, uma vez que a opção da realização foi feita no período-base de 1993, pois o pagamento ocorreu em 30/09/1993, e a ciência do presente lançamento ocorreu em 10/03/2000 (fls. 129)."

No completamento do conceito, o I. Relator reforçou tais argumentos, aduzindo:

"Entendo que a decisão recorrida está correta uma vez que o sujeito passivo optou pela realização de todo o saldo do lucro inflacionário acumulado e efetuou o pagamento dos tributos devidos em 30 de setembro de 1993 e, portanto, com o decurso do prazo de cinco anos, o pagamento é considerado homologado nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e o crédito tributário está constituído de forma definitiva e não pode ser revisto pela autoridade administrativa."

O transcurso do prazo decadencial simplesmente "apaga" o passado que lhe é anterior e convalida os efeitos fiscais correspondentes, que não mais são passíveis de alteração.

Assim, tanto faz que seja o diferimento do lucro inflacionário, sua realização parcial ou total, a formação de prejuízos fiscais ou sua compensação, a formação de base de cálculo negativa da contribuição social e sua compensação ou qualquer outra figura fiscal que a estas se assemelhe, a situação sob exame, que, desde que tenha ocorrido em período já alcançado pela decadência ou relativamente a tributo já homologado, não assiste à fiscalização nem ao contribuinte pretender buscar efeitos fiscais ou contábeis novos e



tentar alteração em períodos posteriores ainda não alcançados pela decadência ou relativamente a tributos ainda não homologados.

Além do mais, como já dito, a administração tributária está dotada de controles internos (SAPLI, FAPLI e outros) que permitem o acompanhamento periódico de todos os valores de tributação ou compensação diferida.

Por oportuno, ainda, é bom lembrar que tais controles servem de informação à autoridade administrativa tributária, mas, para produzir efeitos com relação ao contribuinte devem se basear em provas ou declarações e, sempre que forem constatadas discrepâncias, devem ser levados imediatamente ao conhecimento do contribuinte, não produzindo efeitos quando comunicados apenas quando os valores discrepantes corresponderem, em sua origem, a períodos já alcançados pela decadência.

Logo, assim como o fisco não permite ao contribuinte alterar uma opção de diferimento de lucro inflacionário correspondente a lucro real de período-base já alcançado pela decadência, não é aceitável que lhe assista o direito (ao fisco) de proceder a uma retificação de valor em período alcançado pela decadência para provocar aumento de tributo em períodos não abrigados pelos efeitos decadenciais. É a aplicação da isonomia em seu aspecto mais elementar.

Este entendimento também encontra respaldo na jurisprudência administrativa, como se pode ver pela ementa do Acórdão nº 101-90.688 (sessão de 25.02.1997), da lavra do I. Conselheiro Kazuki Shiobara, assim produzida:

"IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO – Não pode prosperar a glosa de prejuízo fiscal, sob a alegação de que o seu valor foi retificado em documento interno da Receita Federal (FAPLI), nos exercícios anteriores se, naqueles exercícios não foi lavrado o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, facultando ao contribuinte o direito de ampla defesa."



Entre os argumentos expendidos na busca da conclusão acima transcrita, destaque:

“O litígio diz respeito a glosa de prejuízo fiscal pleiteado nas declaração de rendimentos do exercício de 1988 tendo em vista que coma Notificação de Lançamento Suplementar do exercício de 1987 (PROCESSO N° 13802.000446/89-73), o prejuízo havia sido glosado em virtude de alterações introduzidas nos valores de prejuízos nos exercícios de 1983, 1984, 1985 e 1986, com glosa de despesas de viagem indevidas e créditos em conta corrente de acionistas.

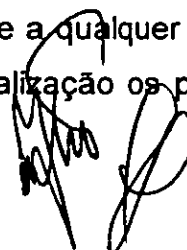
Conforme relatório da DRF/CAMPINAS (SP), a glosa de despesas e de variações cambiais, com a conseqüente elaboração de FAPLI – FORMULÁRIO DE ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E/OU LUCRO INFLACIONÁRIO mas não foi lavrado o Auto de Infração e nem expedida a Notificação de Lançamento, assegurando o direito de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

O procedimento fiscal que não assegura ao contribuinte o direito de ampla defesa constitui cerceamento do mesmo direito e, portanto, padece de nulidade absoluta e, por via de conseqüência, a Notificação de Lançamento Suplementar não pode subsistir.”

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

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

E o que não dizer, então, do prejuízo a compensar, que hoje não mais tem prazo para sua compensação. Se a compensação não for procedida num período de cinquenta anos (exemplificando), e se a fiscalização pudesse a qualquer tempo conferir os valores que formaram o prejuízo a compensar, teria a fiscalização os próprios cinquenta



anos para afastar os efeitos decadenciais sobre tal prejuízo. Implica dizer que, sem qualquer previsão legal, por via indireta, estaria a fiscalização conseguindo prolongar por cinquenta anos o prazo decadencial.

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

Entendo que, se em cada exercício a empresa, após já ter optado pelo diferimento do lucro inflacionário em período anterior, proceder à realização obrigatória ou facultativa (em valor maior do que o obrigatório), o prazo decadencial estará sendo disparado relativamente a cada realização no período em que ela ocorrer, sem qualquer relação com o período-base em que se deu o diferimento.

Isso pode ser demonstrado graficamente no seguinte quadro:

Período- base	Evento	Valor	Vencimento do prazo decadencial
	Diferimento de lucro inflacionário – EXCLUSÃO	100.000,00	
X0		0	31,12,X5
X1	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31.12.X6
X2	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X7
X3	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X8
X4	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X9
X5	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X10
X6	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X11
X7	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X12
X8	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X13
X9	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X14
X10	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X15
X11	Realização parcial - ADIÇÃO	-5.000,00	31,12,X16
X12	Realização do saldo - ADIÇÃO	-45.000,00	31,12,X17

Para maior facilidade no desenvolvimento do raciocínio, estou adotando a contagem do prazo decadencial contido no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Para os demais casos, basta se fazer uma adaptação de data.

Segundo entendo a questão, se a fiscalização comparecer à empresa em procedimento fiscalizatório (também vale o raciocínio para procedimentos internos de malha fazenda, por exemplo), no ano X5, ela poderá examinar e, se for o caso, proceder ao lançamento de tributo relativo, os períodos-base de X0, X1, X2, X3 e X4, podendo lançar tributo sobre eventual diferença, tanto decorrente de erro no cálculo do diferimento do lucro inflacionário efetuado em X0), quanto decorrente de erro no cálculo das realizações consideradas em X1, X2, X3 e X4.

Se porém, ela comparecer à empresa em procedimento fiscalizatório (ou proceder qualquer verificação interna) apenas no ano X9, ela somente poderá proceder a lançamento de diferença de tributo relativamente aos períodos-base de X4, X5, X6, X7 e X8, não mais podendo efetuar lançamento relativamente ao montante diferido do lucro inflacionário excluído na apuração do lucro líquido para mensurar o lucro real de X0. E mais, não poderá proceder a qualquer retificação em seus controles ou bases com relação aos valores excluídos em X0, mesmo que só venha a lançar os efeitos de tal retificação a partir de X5. Poderá, porém, conferir as realizações do lucro inflacionário procedidas nos períodos-base de X4, X5, X6, X7 e X8. E, nessa hipótese, sempre que a fiscalização pretender fazer qualquer correlação do valor a ser realizado, deverá adotar como parâmetro o valor considerado como acumulado diferido declarado no lucro real relativo ao último período não alcançado pela decadência (ou na declaração correspondente). No caso da fiscalização em X9, deveria adotar o saldo informado como sendo correspondente à abertura dos valores de X4.

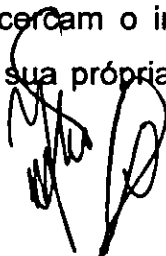
O exemplo foi formado considerando-se períodos anuais, mas poderá ser adaptado ao caso de períodos mensais.



Sempre que a discussão do assunto se repete, é apresentada argumentação de que, se a tese por mim adotada for válida, a empresa poderá “sumir” com o saldo de lucro inflacionário em determinado ano, por exemplo, no caso exemplificativo constante do quadro gráfico acima, a empresa poderia, em X3, por exemplo, simplesmente parar de realizar o lucro inflacionário. Concordo que isso é possível, mas em tal caso, a repartição, que dispõe de todos os dados constantes das declarações de X0, X1 e X2, facilmente constataria, que houve a falta de realização do lucro inflacionário por seu valor mínimo (ou outro valor) e teria cinco períodos a contar de X3 para proceder ao lançamento. Se, porém, somente constatasse isso em X10, evidentemente, por já se ter operado a decadência relativamente a X3, não mais poderia lançar o tributo correspondente. Porém, tal omissão nos dias modernos é teoricamente impossível, uma vez que os procedimentos de malha fazenda conferem anualmente os elementos informativos prestados pelo contribuinte com os registros internos da repartição. Hoje todos os valores com tributação ou compensação diferida são informados na DIRPJ, tais como lucro inflacionário diferido, prejuízos acumulados, bases negativas da contribuição social e etc.

O advento do uso do computador para o controle eletrônico dos valores pendentes de tributação torna tal controle absolutamente simples e seguro, e, no caso da Secretaria da Receita Federal, a automatização trazida pela entrega das declarações de rendimentos usando a via Internet ou em disquete faz com que os controles sejam alimentados automaticamente, inclusive sem a necessidade de atuação humana e as discrepâncias ou falhas contidas nas declarações disparam um “alarme” que provoca a imediata atuação pessoal dos funcionários encarregados dos procedimentos de recuperação de dados inseridos no programa de Malha Fazenda.

Tal raciocínio é absolutamente lógico diante das características de definitividade e inexorabilidade que cercam o instituto da decadência, cuja contagem se inicia para cada fato gerador com a sua própria existência e só se suspende nas formas previstas na lei, sendo improrrogável.



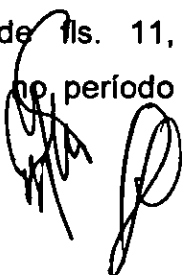
Tanto é forte o instituto da decadência, que nem mesmo a consulta regularmente formulada, que garante ao contribuinte a espontaneidade durante o tempo que ficar pendente de resposta, tem o condão de prorrogar o prazo decadencial. E deve se ver que, mesmo que a autoridade lançadora tome conhecimento de falta de recolhimento relativo a fato sob consulta, ela fica impotente, quedando inerte até que se resolva a consulta e, se entre a data da formulação da consulta e a data de sua solução, se completar o prazo decadencial, a autoridade lançadora não mais poderá proceder ao lançamento correspondente.

Somente nesta forma de entender a decadência relativa aos valores vinculados ao lucro inflacionário diferido vejo assegurada a necessária segurança jurídica e, por outro lado, a manutenção da possibilidade de a fiscalização atingir o diferimento do lucro inflacionário durante todo o tempo em que ocorrer a sua realização ou ela estiver pendente (prazo muito maior do que os cinco anos previstos no instituto da decadência), implicaria no enfraquecimento do instituto além de instalar absoluta insegurança jurídica sobre fatos ocorridos além do período decadencial, portanto, inaceitável sob o ponto de vista jurídico.

Apesar de parecer desnecessário o aprofundamento do raciocínio ao nível acima apresentado, entendo que isso dá maior contorno didático ao assunto, uma vez que não é unânime o entendimento por mim adotado e, tem me parecido, ele não vem sendo adequadamente compreendido, até, talvez, por falta de possibilidade de uma explanação tão rasa e clara.

Outro fato que me induz ao raciocínio crítico ao lançamento diz respeito à forma como o saldo do lucro inflacionário foi introduzido no Sapli.

Como consta de fls. 11, o primeiro valor significativo indicado no demonstrativo está consignado no período referente ao ano de 1991, no item 6. Saldo credor Dif. IPC/BTNF Corrigido.



Compulsando o dispositivo legal, RIR/99, Decreto nº 3.000, encontro no artigo 458 a regra que preciso examinar, assim exposta:

“Subseção II

Correção dos Valores Registrados no Livro de Apuração do Lucro Real

Art. 458. Os valores que constituírem adição, exclusão ou compensação, a partir do período-base de 1991, registrados na parte "B" do LALUR, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma do Decreto nº 332, de 1991 e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do ano-calendário de 1993.

(...)

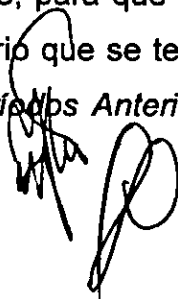
§ 3º O valor da adição relativa à diferença de correção do lucro inflacionário a tributar será computado na determinação do lucro real de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, a partir do ano-calendário de 1993.

§ 4º Na hipótese das demais adições, deverão ser observadas as condições previstas na legislação de regência, devendo os efeitos correspondentes aos anos-calendário de 1991 e 1992 ser reconhecidos a partir de 1993.”

(destaquei)

Da leitura do texto do *caput* depreendo a condição essencial para que a correção, saldo credor referente à diferença IPCxBTNF sofre ajuste fiscal e mereça ser incluída no Sapli, que é justamente aquela condição expressa na lei, de que o valor a ser corrigido conste de algum controle previamente produzido na parte B do Lalur.

Assim, por evidente, para que se tenha o preenchimento do item 6. “Saldo Credor Dif. IPC/BTNF”, é necessário que se tenha igualmente e previamente preenchido o item 1 “Lucro Infl. Diferido de Períodos Anteriores Corrigidos”, restando saldo positivo no



item 3 "*Lucro Inflacionário Acumulado*" ou o item 2. "*Lucro Inflacionário do Período – Demais Atividades*".

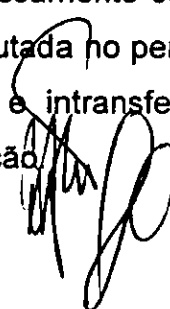
Se não há parcela de lucro inflacionário diferido anteriormente ou no período indicado pelo artigo 458 do RIR/99, não há que se falar em corrigir saldo credor, já que a correção buscada pela legislação é exatamente aquela incidente sobre os valores pendentes de provocar efeitos fiscais significativos, vale dizer saldo credor ou devedor apontado na parte B do Lalur.

Não bastassem os efeitos decadenciais, a despeito de não entender possível adentrar ao exercício de 1992, examinei o assunto sob o aspecto acima abordado, apenas por amor ao debate e para poder completar o raciocínio, uma vez que, mesmo que a decadência não tivesse alcançado o período sob análise, a própria indicação no Sapli careceria de amparo legal.

Deixo de utilizar objetivamente este argumento por entender que usá-lo seria profanar o instituto da decadência e voto embasado em sua superior validade legal em estrita obediência ao princípio maior da segurança jurídica.

Ainda, é oportuno dizer que não pode a fiscalização alargar o valor da parcela a considerar diferida em período anterior, alcançado ou não pela decadência, pois isso representaria procedimento de fiscalização promotor do diferimento de lucro inflacionário.

É sabido que o diferimento do lucro inflacionário somente pode ser procedido por opção do contribuinte e, se qualquer parcela deixar de ser diferida ou for diferida a menor, devidamente demonstrada e expressamente contemplada com opção no Lalur, tal parcela será considerada integralmente tributada no período em que se deixou de diferi-la, já que tal diferimento é opção expressa e intransferível do contribuinte, não podendo ser subsidiariamente decidida pela fiscalização.



Pretender o fisco ampliar a base diferida ou criar base diferida é agir ilegalmente propiciando favorecimento ao contribuinte. Se valores forem apurados que permitissem tal diferimento, o qual não foi pleiteado pelo contribuinte, implica na necessidade do pleno exercício da função fiscalizadora da Fazenda, representando necessário e indeclinável lançamento por seu total.

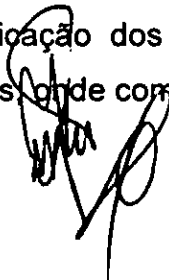
Ampliar valor em diferimento não pleiteado pelo contribuinte, em período já alcançado pela decadência, para pretender a tributação parcelada de tal valor, em realizações futuras é renascer direito não legítimo de diferimento em procedimento não autorizado ao Fisco, que não é o agente capaz de pleitear tal diferimento.

Sobre a opção pelo diferimento exclusivamente na declaração de rendimentos, a jurisprudência administrativa pode ser representada pelo excerto a seguir transcrito:

Número do Recurso: 113213
Câmara: SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo: 10875.000573/92-71
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: THOMEU EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão: 11/11/97 00:00:00
Relator: Francisco de Assis Vaz Guimarães
Decisão: Acórdão 107-04533
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO - DIFERIMENTO - A opção pelo diferimento do lucro inflacionário não realizado deve ser exercida na declaração de rendimentos, sendo defeso ao contribuinte pleiteá-la após a tributação em ação fiscal.

Recurso negado.

A discussão da aplicação dos efeitos decadências já ganha o foro da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde começam a aportar recursos sobre a matéria.



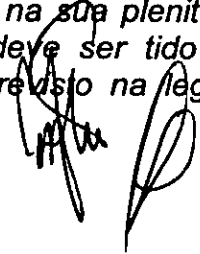
É significativa a decisão prolatada por maioria, na sessão de 24 de fevereiro de 2003, como faz certo o Acórdão n° CSRF/01-04.442, da lava do Eminente Relator Dr. José Clóvis Alves, que veio esclarecer em significativa parte o assunto, e cuja ementa está assim redigida:

“IRPJ – LUCRO INFLACIONÁRIO – DECADÊNCIA – Não se aplica ao saldo de lucro inflacionário acumulado, o instituto da decadência, tendo em vista a inexistência de direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário sobre os valores cuja tributação foi diferida. Não pode porém, a fiscalização retroceder além do prazo decadencial para alterar apurações feitas pelo contribuinte sob o argumento de não atender à legislação, visto atentar ao princípio da segurança jurídica. A cada evento (apuração do lucro real), inicia-se a contagem decadencial em relação à parcela do lucro inflacionário diferido que deve ser reconhecida, seja a mínima, seja a relativa à realização do ativo, se maior.”

Foi muito feliz o Sr. Relator em sua fundamentação, quando conseguiu com poucas mas objetivas palavras expor o que eu, no presente voto, gastei laudas, e que peço vênha para reproduzir, pois suas palavras melhor que as minhas expressa com objetividade a conclusão:

“O SAPLI é um instrumento valioso para mostrar o saldo de lucro inflacionário e sua realização ao longo do tempo pois, como já dissemos, em relação à parcela diferível a cada período de apuração não corre a decadência em virtude da impossibilidade da Fazenda Pública realizar o lançamento, pois a lei autoriza o diferimento, porém fora do quinquênio, os valores apurados pela empresa, quer constem quer não do SAPLI, não podem ser alterados.

Considerando que a fiscalização alterou cálculos realizados pela empresa sobre os quais já tinha operado a decadência, ou seja o valor levantado pela contribuinte ainda que a fiscalização dele discordasse deveria ser mantido pelas, pois o parágrafo único do artigo 149 do CTN, somente autoriza o Fisco rever o lançamento anteriormente efetuado quando ainda não extinto o seu direito. Tal mandamento deve ser obedecido na sua plenitude, ou seja, o que está para trás, além dos 5 anos deve ser tido como verdadeiro pelo silêncio no decurso temporal previsto na legislação para o pronunciamento de



uma das partes da relação jurídico tributária. Pensar ou agir de forma diversa quebraria a segurança jurídica que a lei concedeu às partes envolvidas.

Bem, se tudo isso não bastasse, como relatado acima, nunca se provou que no exercício de 1992 a recorrente procedeu ao cálculo do lucro inflacionário nem ao seu diferimento, o que leva à conclusão de que exigir a sua realização corresponde a exigência descabida.

No dever de ofício, tendo constatado a ocorrência da decadência, formalizo tal preliminar na forma acima explicitada.

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso e acolher a preliminar de decadência, para cancelar a exigência, considerando que tanto o período em que poderia ter ocorrido o diferimento quanto o período correspondente às realizações do lucro inflacionário, como consta do processo (até janeiro de 1994) encontram-se alcançados pela decadência.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO