



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13808.000259/00-62
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.093 – 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria LUCRO INFLACIONÁRIO
Recorrente EXPRESSO DE PRATA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO ANTECIPADA. LEI 8.541/92, ARTIGO 31. DECADÊNCIA.

A opção pela realização antecipada do lucro inflacionário, por ser irreatável, estabelecia um novo regime temporal para o reconhecimento da realização desse lucro. A partir da opção, não mais poderia o contribuinte reivindicar o prazo de diferimento da regra geral. No caso de irregularidade, cabia ao Fisco exigir o cumprimento das realizações de acordo com a periodicidade adotada pelo Contribuinte em sua opção, seguindo os mesmos critérios em termos percentuais e temporais. A opção por cota única permitia, desde a sua implementação, a exigência integral de qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário, mas essa exigência tinha que ser feita em tempo hábil, sob pena de decadência. Súmula CARF nº 10: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Contra o Sujeito Passivo acima identificado foi lavrado Auto de Infração às fls. 84-92, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$643.781,41, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 1995.

Consta na Descrição dos Fatos:

O presente Auto de Infração originou-se da revisão de sua declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 1996, ano-calendário 1995, de acordo com o art. 835 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99 (RIR/99).

Foi constatada a existência de irregularidades na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que resultaram na apuração do imposto de renda suplementar, apontado no quadro 4 do Auto de Infração.

As alterações efetuadas e suas consequências estão detalhadas no Demonstrativo de Valores Apurados e no Demonstrativo de Consolidação de Valores, em anexo. Caso tenham ocorrido alterações nos valores informados nas linhas que compõem a Ficha 21 (Receita Líquida por Atividade), a Ficha 22 (Demonstração do Lucro da Exploração), a Ficha 23 (Lucro Inflacionário do Período-Base), a Ficha 24 (Percentual de Realização do Ativo), a Ficha 25 (Demonstração do Lucro Inflacionário Realizado) e a Ficha 27 (Demonstração do Cálculo da Redução e Isenção do Imposto), essas alterações constarão no Demonstrativo de Apuração do Lucro Inflacionário Realizado/Diferido e no Demonstrativo de Apuração da Redução/Isenção, em anexo.

No que se refere as penalidades aplicadas, o enquadramento legal correspondente consta no Demonstrativo de Multa de Lançamento de Ofício e dos Juros de Mora, em anexo.

Todos os demonstrativos citados são parte integrante do presente Auto de Infração.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal:

EXCESSO DE RETIRADAS EM RELAÇÃO AO LIMITE INDIVIDUAL ADICIONADO A MENOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Art. 195, inciso I e 296 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94 Lei 8.981/95, art. 38.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO REALIZADO ADICIONADO A MENOR NA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL, CONFORME DEMONSTRATIVOS ANEXOS Lei 8.200/91, art. 32 , inciso II Arts. 195, inciso II, 417, 419 e 426, § 32 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94 Lei 9.065/95, arts. 42 e 52 , caput e § 1º.

Cientificado em 01.03.2000, fl. 94, o Sujeito Passivo apresentou impugnação, fls. 95-107 e 142-143.

Está registrado no Acórdão da 7ª Turma da DRJ/SPOI nº 5.997, de 07.10.2004, fls. 146-157:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO.

DECADÊNCIA. O início da contagem do prazo decadencial, em se tratando da tributação do Lucro Inflacionário Acumulado, é o exercício em que sua realização é tributada, e não o da sua apuração.

EXCESSO DE RETIRADAS DE DIRIGENTES.

A dedução da remuneração paga a dirigentes esta restrita ao limite individual fixado pela legislação.

Lançamento Procedente

Vistos, discutidos e relatados os autos, ACORDAM os membros da 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento do crédito tributário, nos termos do relatório e voto que fazem parte do presente julgado.

Notificado, o Sujeito Passivo apresentou o recurso voluntário, fls. 178-205.

Está registrado no Acórdão nº 193-00.050, de 16.12.2008, fls. 330-332:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 1995

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO. DECADÊNCIA.

Não há que se falar em decadência, quando o contribuinte não recolheu a parcela do lucro inflacionário referente a diferença IPC/BTNF.

EXCESSO DE RETIRADAS DE DIRIGENTES.

A dedução da remuneração paga a dirigentes está restrita ao limite individual fixado pela legislação.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária (Súmula nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termo do relatório e voto que integram o presente julgado.

O processo foi encaminhado ao Sujeito Passivo em 26.12.2011, fl. 335. Em 10.01.2012, tempestivamente, foi interposto o recurso especial, e-fls. 391-412.

O Sujeito Passivo suscita que:

Como se pode observar, a recorrente extensamente pré-questionou duas matérias: (a) Incentivada pela Lei 8.541/92 em 31 de Março de 1993 a empresa antecipou a realização da totalidade de seu lucro inflacionário a realizar, recolhendo o tributo, IRPJ, em regime de tributação exclusiva, à alíquota de 5% em cota única; e (b) que a revisão não poderia atingir exercícios anteriores a cinco anos do lançamento.

Essas teses, sim, têm respaldo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e turmas especiais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em que pese todo o alegado, a Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF hostilizou e violou precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Turmas de Julgamentos. [...]

Como ficou esclarecido, o Auto de Infração, o acórdão da Delegacia de Julgamento de SPO-I e o acórdão da Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos tópicos acima indicados, divergem os paradigmas abaixo epigrafados. [...]

1.2 DAS DIVERGÊNCIAS NOS PARADIGMAS ANEXADOS

1.2.1 PARADIGMA DA ANTECIPAÇÃO INCENTIVADA

O primeiro paradigma diz respeito à tese que foi amplamente pré-questionada, no sentido de que a realização do lucro inflacionário acumulado até 31/12/92 se deu de forma integral, em 19/02/93, em cota única, conforme autorizado pelo artigo 31, V, da Lei n. 8.541/92.

Preclaros Julgadores, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em decisão a qual a contribuinte, ora recorrente, elege como PARADIGMA 1, registrou que: [...]

Preclaros Julgadores, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em decisão a qual a contribuinte, ora recorrente, elege como PARADIGMA 2, consignou que: [...]

NO MÉRITO

1. DO RECOLHIMENTO INCENTIVADO E MP 312/93

A recorrente é pessoa jurídica que se dedica às atividades descritas no seu respectivo contrato social, sujeita, portanto, ao pagamento de impostos, taxas e contribuições sociais, recolhidas e administradas pela Secretaria da Receita Federal.

Data máxima vênua, as decisões administrativas, da Delegacia de Julgamento em SPO-I e CARF não podem prosperar, pois interpretou equivocadamente os dispositivos normativos pertinentes à questão e negou vigência aos precedentes e paradigmas da CSRF, merecendo, portanto, integral reforma. [...]

A declaração de rendimentos da pessoa jurídica apresentada no exercício fiscal de 1996, referente ao período de apuração de 01.01.95 a 31.12.95, que recebeu o número da administração de 08.1.86643-96, foi retida pela malha fazenda pessoa jurídica 96. Dois parâmetros motivaram a retenção: LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO e EXCESSO DE RETIRADAS. O agente fiscal lavrou dois termos de Constatação, um para cada matéria. No presente recurso especial trataremos apenas do primeiro.

É de se esclarecer, notadamente, que o tributo foi lançado na data de 23/02/2000, as 11:06h, momento este que a revisão dos lançamentos de 1989/1990/1991/1992 já se encontrava decaída.

Em 31 de dezembro de 1989, a recorrente mantinha em seus controles -PARTE B DO LALUR - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL - saldo de lucro inflacionário a realizar. Esse fato era de conhecimento da administração como atesta o próprio extrato do sistema SAPLI acostados aos autos.

Em 1991 foi editada a Lei 8.200 que, posteriormente, foi regulamentada pelo Decreto 332/91. Tais normas versavam sobre a CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS, em razão da diferença havida entre a variação da BNTF e o IPC no período base de 1990. Essa correção deveria ser contabilizada no ano de 1991.

Por sua vez, a recorrente, no ano de 1991, não procedeu a essa correção, e, essa AÇÃO CONSIDERADA NEGATIVA, foi claramente isolada pelo agente lançador. Não fora efetuada a correção monetária complementar das demonstrações financeiras e nem sequer dos valores diferidos constantes da Parte B do LALUR. [...]

O sistema SAPLI, no entanto carregava esse valor referente ao lucro inflacionário acumulado a realizar-se em 31.12.89 e, em 31.12.1991, efetuou o ajuste daquele valor em razão do disposto do Decreto 332/91 mesmo detendo a informação de que não havia saldo credor da correção monetária complementar IPC/BNTF.

A partir dessa própria data, passaram a existir então dois valores diferentes de lucro inflacionário a realizar, um do contribuinte (o menor) e, outro da administração (o maior). Passaram-se anos com essa diferença apreendida, sem nenhuma manifestação da administração até que, em 1999 iniciou-se um procedimento inquisitório. Entretanto, Senhores Julgadores, o objeto do procedimento de revisão foi o lançamento do período de 1995 e não o de 1991 eis que o direito de revisão do lançamento de 1991 já estava decaído, consoante decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF e Conselhos de Contribuintes, uma delas indicada como PARADIGMA 2.

Essa pretensa diferença gerada em 31.12.1991 foi projetada de forma linear, sem nenhum amparo legal, para o ano de 1995 resultando no auto

de infração. Frise-se que tal diferença nada tem a haver com o eventual ganho inflacionário que haveria caso a empresa tivesse, na escrituração comercial!, efetivado tal correção complementar.

Houve-se bem o agente fiscal quanto ao saldo credor da correção monetária complementar (diferença BTNF/IPC) que haveria se a recorrente tivesse efetuado a correção monetária complementar em 1991, em sua contabilidade. Foi omitido o ganho e por conseqüência, os ativos não monetários a serem realizados também não foram valorizados por aquela diferença IPC/BTNF. Portanto tal parcela não faz e nunca fez parte do patrimônio jurídico comercial da recorrente, constituindo-se em uma RESERVA OCULTA ou PATRIMÔNIO OCULTO no ano base de 1991.

Incentivada pela Lei 8.541/92, em 31 de Março de 1993, a empresa antecipou a realização da totalidade de seu lucro inflacionário a realizar, recolhendo o tributo, IRPJ, em regime de tributação exclusiva, à alíquota de 5% em cota única. Esse procedimento/lançamento poderia ser revisto pela administração até 31.01.1998, consoante prescreve o art. 150, § 4.º do CTN. Mas o Fisco não se manifestou no período permitido.

Tem-se, então, que em 31.12.1994 o saldo de lucro inflacionário para o contribuinte era ZERO, enquanto que, face à divergência relatada, para a SRF era de R\$ 1.917.132,00. Como atesta o próprio auditor fiscal tal valor se consubstancia no valor presente nessa data daquele valor referente à correção monetária complementar incidente sobre a parcela diferida em 31.12.89 a título de lucro inflacionário a realizar-se (item 18 do Termo de Constatação) controlada na parte B do LALUR. [...]

Como se pode observar, a questão envolve a realização incentivada do saldo do lucro inflacionário acumulado e existente em 31/12/92, prevista no artigo 31 da Lei n. 8.541/92, efetuada pela recorrente em 31/03/93.

Em virtude da revogação da Lei n. 8.200/91 pelo artigo 7.º da Medida Provisória n. 312, de 11/02/93, a realização deveria ser feita, como de fato o fez, apenas sobre o montante do lucro inflacionário normal, desconsiderando a parcela decorrente da diferença IPC/BTNF, estabelecida na Lei n. 8.200/91. Trata-se, portanto, de ato jurídico perfeito e acabado, e o posterior revigoramento da Lei n. 8.200/91 não poderia atingi-lo.

Não poder prevalecer a decisão recorrida que tem o condão de revigorar a Lei n. 8.200/91, referente a diferença IPC/BTNF, atingindo situações consolidadas, de forma a sujeitar a recorrente novamente a Lei n. 8.200/91.

A Medida Provisória n. 312 foi editada em 11/02/93, revogando expressamente a Lei n. 8.200/91. Dessa forma, deixou de existir, portanto, a obrigatoriedade de proceder à correção monetária complementar de que tratava seu art. 3.º.

Ademais, foi na vigência desse ato legal que a recorrente optou pela realização incentivada permitida pelo artigo 31 da Lei n. 8.541/92, recolhendo, em cota única e pela alíquota de 5% (cinco por cento), o tributo sobre o saldo do lucro inflacionário então existente, ou seja, sem a correção complementar.

Ocorre que, sucessivamente reeditada, a Medida Provisória n. 312/93 (com o n. 321/93), foi convertida na Lei n. 8.682, de 14/07/93, que dispôs: [...]

Na data do recolhimento efetuado pela recorrente, a correção complementar tratada na Lei n. 8.200/91 não fazia parte do nosso ordenamento jurídico, e o pagamento efetuado supriu a exigência tributária, pois a base de cálculo era constituída, tão-somente, da parte do lucro inflacionário com correção monetária pelo BTNF. De outro lado, a lei de conversão expressamente convalidou os atos praticados com base na Medida Provisória convertida, afastando qualquer discussão sobre a perda de sua eficácia pela alteração do texto inicial.

A Lei n. 8.682/93, restabelecendo a base de cálculo anterior, não pode produzir efeitos concretos sobre os contribuintes que, anteriormente, haviam saldado a obrigação tributária existente, com base na legislação então vigente que, como se viu, teve seus efeitos convalidados.

2. DA IMPOSSIBILIDADE DE RETROCEDER ALÉM DO PRAZO DECADENCIAL

Esclarecemos, ainda, que o lançamento efetuado na data de 23 de fevereiro 2000 reporta-se aos fatos geradores ocorridos (diferenças) nos anos de 1991. [...]

Embora o lançamento se reporte ao ano base de 1995, no que concerne a esta matéria, o valor tributável e a infração pretendida estão calcados exclusivamente no período de apuração de 1991, consoante se observa pelas alterações nos lançamentos. [...]

A Fazenda Pública tem poder-dever, sim, de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para os fins declinados, no prazo de cinco anos contados do lançamento primitivo - caso do lançamento por declaração - ou da data da ocorrência do fato gerador, caso se trate de lançamento por homologação (Lei 5172/66 art. 173 parágrafo único, Lei 2862/56 art. 29 § 4.º do art. 150 da Lei 5172/66 todos inseridos nos arts. 898 e 899 do RIR/99).

Essas regras limitadoras - limite temporal - do poder de tributar derivam de nosso sistema constitucional e corporificam um princípio maior qual seja o da SEGURANÇA JURÍDICA. Não há Estado Democrático de Direito sem segurança jurídica.

No caso dos presentes autos há flagrante subversão a esse princípio fundamental de nosso ordenamento jurídico e às normas que o materializam. Senão vejamos.

A secretaria da Receita Federal tinha conhecimento ou pelo menos, todas as condições de conhecer as conseqüências fiscais do NÃO FAZIMENTO DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF NO ANO BASE DE 1991 desde o ano calendário de 1992. Poderia exercer seus direitos subjetivos do lançamento desde 1992 até o ano calendário de 1997.

No entanto, não os exerceu nesse prazo legal!

O fato jurídico ocorreu e produziu todos os seus efeitos tributários em 1991. [...]

Como se pode observar, o legislador estabeleceu percentuais mínimos de realização do lucro inflacionário, independentemente da realização, ou não do ativo, sobre esses percentuais, não os levando o contribuinte à tributação, deve a autoridade tributária realizar o lançamento de ofício, porém ele deve ser feito dentro do período decadencial contado do momento em que tal realização deveria ser considerada. Sobre essa parcela podemos falar em decadência, não porém sobre a parcela que legalmente o contribuinte poderia diferir, pois só podemos falar em perda de qualquer direito quando esse direito for exercitável.

Na presente lide, a infração, na realidade, está na não correção do saldo de lucro inflacionário acumulado na parte B do LALUR diferença IPC/BTNF conforme determinou a Lei n. 8.200/91 e Decreto 332/91, conforme deixou claro o próprio fiscal no Termo de Verificação Fiscal.

O Fisco, com vistas a determinar as bases de cálculos dos tributos exigidos, referentes aos anos de 1995, em lançamento operado nos idos do ano 2000, retrocedeu ao ano de 1991 para promover o refazimento dos cálculos da atualização do lucro inflacionário/saldo credor diferença IPC/BTNF.

Ora, conforme já exposto, a fiscalização somente pode alterar cálculos relativos à correção monetária, quer seu resultado seja credor, quer seja devedor, dentro do período decadência!, salvo em relação a índices normais quando não se tratar de exceções como é o caso da correção monetária IPC/BTNF que foi boa para quem o resultado se mostrava devedor e ruim para quem se mostrava credor.

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, o valor apurado pela empresa, quer conste quer não do SAPLI, não pode ser alterado.

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, 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.

DO PEDIDO

Diante das razões invocadas, a recorrente requer que essa Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconheçam das divergências

apontadas nos paradigmas, e conheça do presente recurso especial, pois preenche todos os requisitos de admissibilidade, dando provimento para julgar improcedente o lançamento, cancelando a autuação.

Foi dado seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo (Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de 17.01.2014, e-fls. 468-471). Considerou-se que as conclusões dos acórdãos examinados revelavam-se discordantes sobre as seguintes matérias:

(a) cômputo no cálculo do lucro inflacionário da correção monetária pela diferença IPC/BTNF, conforme paradigma: Acórdão da CSRF nº 01-05.414, de 20.03.2006;

(b) decadência da realização da totalidade do lucro inflacionário, conforme paradigma: Acórdão CSRF nº 01-05.377, de 06.12.2005.

Notificado em 21.01.2014, fl. 472, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões, e-fls. 473-479, em 30.01.2014, e-fl. 480.

A PGFN argumenta que:

II - RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

O acórdão recorrido não merece qualquer reforma, *data venia*, tendo em vista que as razões recursais não infirmam os argumentos decisórios.

Nesse diapasão, é válido transcrever trecho do voto condutor do acórdão recorrido que afasta a decadência [...].

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

De fato, a tributação prevista na Lei 8541/92 exige que o pagamento deve abranger integralmente o lucro inflacionário acumulado até 31/12/92, inclusive aquele resultante do saldo credor da diferença complementar IPC/BTNF. Isso com um detalhe: a opção se daria pelo pagamento do imposto.

Ocorre que o recorrente não cumpriu com os ditames da referida norma, isto é, efetuou o pagamento apenas sobre uma parcela do lucro inflacionário, que não alcança sequer aquela parte do lucro inflacionário expurgada a correção complementar IPC/BTNF. Com isso, o descumprimento afasta do contribuinte o beneficiado com o prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN, pois, efetivamente, não houve adesão à Lei 8541/92, vale dizer, não se iniciou o prazo decadencial para lançamento justamente porque não houve fato gerador.

Fato gerador deve ser considerado aqui como a apuração do resultado tributável, ou seja, a apuração do lucro real. Assim, somente na ocasião em que seja prevista a inclusão de determinada parcela da escrituração contábil ou extra-contábil na apuração da base tributável (lucro real) é que se inicia o cálculo da decadência. [...]

Restando patente que a falta de pagamento do tributo no montante devido retirou-o da opção pelo regime da Lei 8541/92, assim como inexistiu fato gerador hábil a iniciar o termo *a quo* do prazo para lançamento fiscal, conclui-se que não houve a suposta decadência, razão pela qual o acórdão deve ser mantido incólume.

Sabe-se que, no caso de lucro inflacionário, o prazo decadencial começa a fluir a partir de cada exercício em que deve ser tributada sua realização, ou seja, a partir da data em que o tributo torna-se exigível e o lançamento é juridicamente possível.

Assim, o prazo para contagem da decadência terá como base o exercício em que deve ser tributada a sua realização, ou seja, o exercício de 1996, e não o período em que o saldo de lucro inflacionário foi apurado, justamente por estar o fisco impossibilitado de efetuar o lançamento sobre o lucro inflacionário antes do prazo fixado em lei para a sua realização. [...]

A contribuinte sustenta que em 31/03/1993, realizou integralmente o lucro inflacionário acumulado, com base na Lei nº 8.541/1992, procedimento que somente poderia ser revisto até 31/03/1998, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. De fato, segundo o Termo de Constatação Fiscal, houve o pagamento em 30/04/1993 do lucro inflacionário a realizar. Porém, o recolhimento efetuado pelo recorrente não contemplou a parcela do lucro inflacionário referente à diferença IPC/BTNf, de forma que não há que se falar em revisão do pagamento efetuado em 30/04/1993.

Quanto à incidência da correção monetária, nos termos do §3º do artigo 426 do RIR/1994, sobre este saldo deveria incidir a correção monetária referente à diferença IPC/BTNf. [...]

Portanto, a correção monetária referente à diferença IPC/BTNf deveria ser controlada pelo contribuinte e oferecida à tributação a partir do ano de 1993, de acordo com o critério para a determinação do lucro inflacionário realizado.

III. CONCLUSÃO

Diante do exposto, a União requer que o recurso especial seja desprovido, mantendo-se, *in totum*, o acórdão proferido pela e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário referente ao IRPJ do ano-calendário de 1995, no regime do lucro real anual.

A autuação fiscal apontou a ocorrência de duas infrações:

- excesso de retiradas em relação ao limite individual adicionado a menor na apuração do lucro real; e

- lucro inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real.

O lançamento foi cientificado à contribuinte em 01/03/2000, conforme cópia do Aviso de Recebimento - AR juntado às fls. 94.

A exigência fiscal foi mantida tanto na primeira, quanto na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito especificamente à segunda infração, que trata da realização do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995.

Uma das questões suscitadas está relacionada à realização antecipada (incentivada) do saldo acumulado de lucro inflacionário, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.5451/1992.

Conforme noticia o Termo de Constatação Fiscal, às fls. 79:

[...]

3. No quadro 18 da declaração de rendimentos do ano base de 1.993 pode-se confirmar os seguintes registros:

*18-REALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO E DO SALDO CRÉDOR DA DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA IPC/BTNF ATÉ 31/12/92
FORMA DE OPÇÃO - COTA ÚNICA
ALÍQUOTA- 5%
SALDO DO LUCRO INFLAC. EM CR\$- 60.580.684
SALDO DO L.I. EM UFIR DIÁRIA- 4.001.366,20
IMPOSTO MENSAL UFIR DIÁRIA- 200.068,31*

4. No quadro 15 da mesma declaração foi informado como imposto de renda a pagar, mês de abril, a título de realização antecipada do lucro

inflacionário, no item 17 o mesmo valor do imposto de renda em UFIR DIÁRIA: 200.068,31.

5. O recolhimento desse valor acima referido foi efetivado e confirmado no código de receita 3320-código especial para essa natureza de pagamento o qual, recebeu no sistema o número 06.902.475.524 e totalizou em moeda corrente da época (cruzeiros) Cr\$3.811.651.425,04 sendo recolhido em 30.04.1993. Com esse pagamento o contribuinte considerou extinta a totalidade do lucro inflacionário a realizar.

[...]

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

Acórdão nº 1802-00.318

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

[...]

Voto

[...]

A questão principal a ser enfrentada diz respeito à decadência.

[...]

O fato é que o art. 31 da Lei 8.541/92 implementou uma gradativa redução na alíquota do IRPJ para aqueles Contribuintes que optassem por uma das formas de antecipação na realização do lucro inflacionário acumulado:

Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A opção pela realização antecipada do lucro inflacionário, por ser irretratável, estabelecia um novo regime temporal para o reconhecimento da realização desse lucro. A partir da opção, não mais poderia o Contribuinte

reivindicar o prazo de diferimento da regra geral. No caso de irregularidade, cabia ao Fisco exigir o cumprimento das realizações de acordo com a periodicidade adotada pelo Contribuinte em sua opção, seguindo os mesmos critérios em termos percentuais e temporais. A opção por cota única permitia, desde a sua implementação, a exigência integral de qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário, mas essa exigência tinha que ser feita em tempo hábil, sob pena de decadência.

Em outra oportunidade, esta 1ª Turma da CSRF também seguiu essa mesma linha de entendimento sobre a contagem da decadência para os casos em que o contribuinte opta pela realização antecipada do lucro inflacionário, conforme o Acórdão nº 9101-002.176, de 19/01/2016:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Anocalendarário: 1997. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LUCRO INFLACIONÁRIO. Realização incentivada do lucro inflacionário em cota única, prevista no art. 30, V, da Lei n. 8.541/92, com o correspondente pagamento, em 31/03/1993. Auto de infração lavrado em 29/04/2003, para a cobrança de suposta diferença na apuração do aludido lucro inflacionário, com a recomposição do respectivo saldo de 1997. Decadência consumada, conforme o prazo estabelecido no art. 150, par. 4º, do CTN. Incidência da Súmula n. 10, do CARF, e do REsp n. 973.733/SC, STJ (recurso repetitivo). Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional desprovido.

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

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

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

Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

[...]

§ 3º O imposto de que trata este artigo será considerado como de tributação exclusiva.

§ 4º A opção de que trata o caput deste artigo, que deverá ser feita até o dia 31 de dezembro de 1994, será irretratável e manifestada através do pagamento do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado, cumpridas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

Quanto ao caso sob exame, o período de apuração em que deveria ter sido realizado o lucro inflacionário em questão é o período em que a contribuinte fez a opção pela realização integral do lucro inflacionário, em cota única, o que ocorreu no curso do ano-base de

1993, e nos termos da própria Súmula CARF nº 10, é a partir daí que deve ser contada a decadência.

Não há dúvida de que a contribuinte fez opção pela realização integral, em cota única. A DIRPJ/1994 (vol. 1, e-fls. 72/73) traz expressamente essa informação, que também pode ser confirmada pelo SAPLI (vol. 1, e-fls. 94). E o próprio Termo de Constatação Fiscal também registra esse dado, conforme transcrição feita no início deste voto.

O pagamento em cota única, com alíquota de 5%, foi realizado em 30/04/1993, e desde essa época poderia o Fisco exigir integralmente qualquer diferença constatada em relação à realização do lucro inflacionário. Entretanto, o lançamento somente ocorreu em 01/03/2000, momento em que o crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência, por qualquer dos prazos previstos no CTN.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo