



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13819.004022/2002-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-005.649 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2021
Matéria IRPJ
Recorrente IGPECOGRAPH INDUSTRIA METALURGICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO INCENTIVADA

A realização incentivada do lucro inflacionário, prevista no art. 31 e seus parágrafos da Lei n. 8.541 de 1992, é um benefício fiscal, sujeito ao cumprimento das condições ali fixadas, relativamente ao saldo do lucro inflacionário acumulado a ser realizado, ao prazo para formalização da opção, mediante o pagamento do imposto (ou da primeira parcela) sobre o lucro inflacionário acumulado.

LUCRO INFLACIONÁRIO.

A parcela de realização obrigatória exigível no ano-calendário de 1994 não pode ser acumulada no saldo de 1995, sobre o qual se apura o montante de lucro inflacionário a ser realizado, adicionado ao lucro real e oferecido à tributação, pois descaracterizaria o fato gerador do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, a ele negar provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Processo nº 13819.004022/2002-46
Acórdão n.º **1402-005.649**

S1-C4T2
Fl. 542

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iagaro Jung Martins, Luciano Bernart, Barbara Santos Guedes (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter o Auto de Infração de IRPJ autuado em razão de ter sido selecionada pela Malha Fazenda/98, devido a divergências encontradas na sua DIRPJ/98, ano-calendário de 1997, relativas ao saldo de prejuízo fiscal e não realização de lucro inflacionário diferido pelo limite mínimo autorizado.

Ou seja, foi lavrado o competente Auto de Infração motivado pela não adição ao lucro líquido de 10% do lucro inflacionário diferido, nos termos da legislação vigente, cujo presente Termo é parte integrante, por se constituir o fato em infração ao disposto no artigo 22 da Lei 7799/89 combinado com o artigo 30 da Lei 8.541/92.

Vejam os fatos do Relatório do v. acórdão recorrido para melhor explicar os fatos ocorridos nos autos.

"No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal, em atendimento à Fm em epígrafe, efetuei diligências junto à contribuinte acima identificada, em razão de ter sido selecionada pela Malha Fazenda/98, devido a divergências encontradas na sua DIRPJ/98, ano-calendário de 1997, relativas ao saldo de prejuízo fiscal e não realização de lucro inflacionário diferido pelo limite mínimo autorizado.

- A empresa foi regularmente intimada, apresentando os documentos solicitados, confirmando-se a existência de prejuízos fiscais que foram apurados em diversos meses-calendário de 1996 (lucro real mensal), não tendo compensado-os com o lucro real dos outros meses daquele ano.*

Entretanto, a contribuinte procedeu irregularmente ao não realizar o percentual de, no mínimo, 10% do lucro inflacionário diferido, apurado em procedimento de ofício e cujo saldo, no valor de R\$ 18.221.174, 74, em dezembro de 1995, já foi restaurado em consequência de decisão da DRJ/Campinas quanto ao lançamento objeto do Auto de Infração n.º13819.002955/00-10.

O lançamento acima mencionado foi motivado pela não adição ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, de 1995, da parcela de realização do lucro inflacionário diferido, tendo sido julgado parcialmente procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, a qual, em decorrência de sua decisão, ajustou o seu saldo para o montante acima referido, e encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do CM, em razão do recurso interposto perante o Conselho de Contribuintes.

Desta feita, partindo do valor acima, a adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, efetuada de ofício, através

do Auto de Infração ora lavrado, para o ano-calendário de 1997, foi feita de acordo com a planilha a seguir:

Lucro Inflacionário	dez/95	dez/96	dez/97
Saldo Lucro Inflacionário	20.313.476,00	18.221.188,00	16.399.069,20
Realização de Ofício	2.092.288,00	1.822.118,80	1.639.906,92
Saldo Lucro Inflacionário	18.221.188,00	16.399.069,20	14.759.162,28

Quanto ao presente lançamento, deve ser observado que o limite mínimo de lucro inflacionário que deveria ter sido acrescido ao lucro líquido no ano-calendário de 1996, mais o crédito tributário recolhido espontaneamente pela contribuinte foram excluídos do seu saldo ajustado para o ano de 1997.

Com base no acima exposto, lavrei o competente Auto de Infração motivado pela não adição ao lucro líquido de 10% do lucro inflacionário diferido, nos termos da legislação vigente, cujo presente Termo é parte integrante, por se constituir o fato em infração ao disposto no artigo 22 da Lei 7799189 combinado com o artigo 30 da Lei 8.541192. O lançamento foi feito conforme os cálculos abaixo:

Restauração do Lucro Real Ano-Calendário 1997	
Lucro Líquido	186.553,84
Adições declaradas	114.827,88
Adição pela realização de ofício do L. inflac.	1.639.906,92
Exclusões	0,00
Lucro Real	1.941.288,64
(-) Lucro declarado	301.381,72
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal	77.211,52
L. Real após com. Prej. Fiscal, a ser tributado de ofício	1.562.695,40

Deve ser destacado que do imposto de renda resultante do lucro real apurado pelo presente auto de Infração foi abatido R\$ 66.585,84, relativo à realização parcial feita pela contribuinte no ano-calendário de 1997. "

Após o oferecimento da manifestação de inconformidade, foi proferido o v. acórdão recorrido mantendo o Auto de Infração em seus termos, registrando a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/1997

Ementa: LANÇAMENTO. PEDIDO DE PERÍCIA E

DILIGÊNCIA. A perícia reserva-se à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde da questão controversa, não se justificando sua realização quando as provas e os documentos presentes nos autos são suficientes para a formação da convicção e elaboração da decisão no processo administrativo. De qualquer forma, não foram apresentados os quesitos, nem indicado o perito pela contribuinte, na forma da legislação aplicável.

LANÇAMENTO. MALHA FAZENDA. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. A empresa foi regularmente intimada a prestar esclarecimentos sobre as irregularidades detectadas em procedimento de fiscalização pelo Sistema Malha Fazenda, antes da lavratura do auto de infração.

Presentes a descrição detalhada dos fatos no auto de infração, com o necessário enquadramento legal, termo de constatação com o histórico e fundamentos de todo o procedimento de fiscalização, demonstrativos com a data do fato gerador, valor tributável, alíquota, multa de ofício e percentuais de juros de mora, está plenamente caracterizado o fato jurídico tributário, não havendo cerceamento de direito de defesa ou qualquer nulidade.

Assunto Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1997

Ementa: IRPL DECADÊNCIA. LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO.

O prazo decadencial flui a partir da realização do lucro inflacionário diferido, quando o tributo torna-se exigível, ou seja, a partir da data em que o lançamento é juridicamente possível.

Na recomposição do lucro inflacionário, deve o Fisco levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em períodos já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de montantes cuja repercussão tributária se dá no futuro, desde que exclua da base de cálculo as parcelas do lucro inflacionário já atingidas pela decadência.

As estimativas mensais, na forma de apuração do lucro real anual, são antecipações do imposto devido, não constituindo fato gerador da obrigação tributária, o qual se concretiza ao final do período, em 31 de dezembro.

Assunto Imposto sobre a Renda de Pessoa

Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1997

Ementa: LUCRO INFLACIONÁRIO.

Em cada período-base deve ser realizada parte do lucro inflacionário acumulado, proporcional ao valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizados no mesmo período, desde que superior ao percentual mínimo previsto na legislação.

Esta regra aplica-se quando a realização obrigatória é realizada espontaneamente pela contribuinte, no momento em que esta oferece parte do lucro inflacionário à tributação, informando tal valor em sua declaração de rendimentos, na apuração do lucro real do período, como também em regular procedimento de fiscalização, por meio do lançamento de ofício.

A simples apuração de lucro inflacionário, diferido para períodos subsequentes, não constitui fato gerador do IRPJ. O relevante é a realização do saldo acumulado, quando tal valor é adicionado ao lucro líquido do período, na apuração do lucro real, aspecto quantitativo do fato jurídico tributário previsto na norma jurídica de incidência do IRPJ.

Em cada período de apuração a realização do lucro inflacionário acumulado sujeita-se à legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ, que se concretiza com a apuração do lucro real.

Assunto Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1997

Ementa: MULTA DE OFÍCIO.

A simples entrega da declaração de rendimentos não é suficiente para a exclusão da multa de ofício, aplicada em regular procedimento de fiscalização. Na medida que a contribuinte não ofereceu à tributação parcela do saldo de lucro inflacionário acumulado, de realização obrigatória, caracterizada está a infração à legislação aplicável, sendo cabível a exigência da multa de ofício.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. JUROS DE MORA.

A apreciação de inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, mas sim exclusiva do Poder Judiciário.

Lançamento Procedente

Processo nº 13819.004022/2002-46
Acórdão n.º **1402-005.649**

S1-C4T2
Fl. 547

Inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da impugnação.

Ato contínuo, os autos retornaram para o E. CARF/MF e foram distribuídos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e possui os requisitos previstos na legislação, motivo pelo qual deve ser admitido.

Da nulidade do Auto de Infração pela falta de verificação concreta da ocorrência do fato gerador.

Conforme muito bem apontado no v.acórdão recorrido, a infração detectada encontra-se detalhadamente descrita no 'Termo de Constatação Fiscal', fls. 05/06. Também no auto de infração, fl. 08, consta a descrição do fundamento da exigência fiscal, com o respectivo enquadramento legal.

Há ainda na fl. 06 demonstrativo elaborado pela fiscalização, onde é realizada a restauração do lucro real no ano-calendário de 1997, com as respectivas adições e exclusões ao lucro do período, inclusive a realização obrigatória do lucro inflacionário, ensejando a exigência do IRPJ sobre uma base de cálculo de R\$ 1.562.695,40.

Além disso, no demonstrativo de fls. 03/04 constam a data do fato gerador, o valor tributável, a alíquota e o imposto apurado, o valor e o percentual da multa de ofício e dos juros de mora.

Ademais, a fiscalização referiu-se ao processo administrativo n.º 13819.002955/00-10, que formalizou crédito tributário também relativo ao lucro inflacionário não realizado no ano-calendário de 1995.

Portanto, está presente nos autos um conjunto de documentos que descrevem o fato jurídico tributário em todos os seus elementos constitutivos, caracterizando a infração apurada de forma clara e compreensível.

Sendo assim, entendo que restou devidamente demonstrado o fato gerador da obrigação tributária exigida no Auto de Infração.

Quanto a alegação de nulidade do Auto de Infração pela ilegitimidade da base de consulta adotada (SAPLI), também entendo que não deve ser acolhida, eis que a empresa Recorrente foi intimada para prestar os esclarecimentos necessários e a demonstrar que dados constantes nos sistemas da Receita Federal, que foram preenchidos pela própria contribuinte não estavam certos. Entretanto, não demonstrou nenhum erro constante no sistema da Receita Federal que serviu de base para consultar os valores que foram exigidos no Auto de Infração.

Ademais, na fl. 20 dos autos consta 'Termo de Intimação Fiscal', onde a Recorrente foi intimada a comparecer na unidade local da Secretaria da Receita Federal, no prazo de vinte dias, contados a partir do recebimento daquele termo, munido de vários documentos, entre eles das declarações de rendimentos do IRPJ, '*para esclarecer a não realização do percentual legal exigido do lucro inflacionário diferido, cujo saldo, de acordo com os arquivos da SRF, é no valor de R\$18.221.174, 74* '.

A autoridade fiscal acrescentou também que "*caso o contribuinte deixe de atender a esta intimação ou não o faça de forma satisfatória, estará sujeito ao lançamento de ofício, conforme dispõe o artigo 835, § 4, combinado com o artigo 841, inciso II e III do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99*"

Sendo assim, entendo que restou devidamente demonstrado o fato gerador da obrigação tributária exigida no Auto de Infração, bem como restou demonstrado a legitimidade da base de consulta utilizada pela fiscalização para autuar a Recorrente.

Da alegação de decadência do direito fiscal de lançar valores referentes a períodos anteriores a novembro de 1997.

A Recorrente argumenta que a exigência tem por base de cálculo um saldo de lucro inflacionário acumulado, que deveria ter sido realizado ainda nos anos-calendário de 1992 a 1993, e não poderia ter sido utilizado como base de cálculo de crédito tributário formalizado em 1997, pois o direito de efetuar o lançamento já estaria decaído.

Acrescenta que, ainda que se considerasse possível a formalização de exigência fiscal, as parcelas exigidas nos meses de janeiro a outubro de 1997 estariam decaídas, com fundamento no art. 150, § 4 do CTN.

Quanto a esta alegação da Recorrente, também entendo que não deve ser acolhida, eis que tal matéria encontra-se sumulada por este E. CARF.

A Sumula 10 do E. CARF determina o seguinte.

Súmula CARF n° 10

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018)(grifei)

Conforme o v. acórdão recorrido, de fato, o presente lançamento trata do não recolhimento de diferença de imposto, decorrente da ausência de adição ao lucro líquido do período, do lucro inflacionário realizado.

Saliente-se que, pelo critério de tributação do lucro inflacionário, os saldos credores diferidos só são tributados na proporção da realização do ativo, ou em percentuais mínimos previstos na legislação.

Assim, o lucro inflacionário, enquanto diferido, representa um ganho não financeiro que somente é tributado por ocasião de um fato superveniente, ou seja, sua realização.

Em outras palavras, a simples apuração de lucro inflacionário não representa, por si só, obrigação de recolher imposto de renda, porque pode ter sua tributação diferida para o momento de sua realização.

Se a Fazenda Nacional não pode exigir o recolhimento do tributo antes da realização do valor diferido, não pode também efetuar nenhum lançamento cujo objetivo seja imputar à contribuinte qualquer ônus pelo descumprimento da obrigação de recolher. E, não podendo a Fazenda Pública proceder ao lançamento, não há sentido em fluir em seu desfavor o prazo decadencial.

Dessa forma, cada evento ou cada período de apuração, em que ocorre a realização parcial do lucro inflacionário diferido, constitui-se em fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente relativa ao tributo incidente naquela realização. Isto é, os efeitos decadenciais devem ser considerados em face da autonomia de cada período-base de incidência do IRPJ.

Somente a partir da determinação legal de realização do lucro inflacionário as parcelas não realizadas podem ser exigidas em procedimento fiscal. Logo, é facultado ao Fisco manter o controle do saldo a realizar para fins de exercer o seu direito de exigir o tributo sobre a parcela diferida.

Ao apurar a não realização do saldo de lucro inflacionário acumulado, cabe ao Fisco perquirir seus efeitos nas realizações dos períodos subseqüentes e efetuar os lançamentos nos períodos não atingidos pela decadência.

Se a fiscalização apurou a não realização do lucro inflacionário, não pode lançar essa diferença se já atingida pela decadência. Mas deve o Fisco, desde que considere como realizado o valor obrigatório a ser adicionado ao Lucro Real, com todos os efeitos dele decorrentes sobre os períodos posteriores, constituir o crédito tributário não decaído.

Assim procedendo, não há lançamento de tributo nos períodos já alcançados pela decadência e os efeitos de apuração inadequada do lucro inflacionário pela contribuinte naqueles períodos são desconsiderados nos períodos subseqüentes, restringindo-se a cada período em separado.

Isto desde que, nos cálculos e demonstrativos efetuados pela fiscalização, sejam considerados como realizados os montantes obrigatórios e integralmente diminuídos do saldo de lucro inflacionário acumulado, com reflexos em todos os períodos posteriores.

Assim, a jurisprudência administrativa confirma o entendimento de que para exigir diferença de imposto, o Fisco deve atualizar o saldo do lucro inflacionário acumulado, imputando nessa atualização as realizações obrigatórias, respeitando, inclusive, os efeitos da decadência sobre as parcelas não tributadas no passado.

Esclareça-se à contribuinte que, no processo administrativo n.º 13819.002955/00-10, cujo acórdão foi juntado aos autos, fls. 179/193, a realização mínima prevista na legislação foi excluída do saldo de lucro inflacionário acumulado, no ano-

calendário de 1994, não se acumulando tal parcela no período objeto da autuação, ou seja, em 1997.

Assim, embora sob razão diversa da decadência, que não foi oposta nas razões de impugnação daquele processo, as parcelas já decaídas ou realizadas foram excluídas do lançamento, conforme se observa da transcrição abaixo, realizada do acórdão n.º 1.105, de 20 de maio de 2002, pela Segunda Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento:

"31. O art. 43 do CTN dispõe que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

32. Nos termos do art. 179, do RIR/1994, a base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado.

33. No presente caso, a empresa optou pelo regime de apuração anual do lucro real. Ele é eleito pela lei para delimitar a base de cálculo e o aspecto temporal do fato gerador do Imposto de Renda, o qual se considera ocorrido em 31/12/1995.

34. A lei define a apuração do lucro real como o momento em que se concretiza a materialidade do fato gerador do IRPJ, ou seja, adquirir renda. Antes, ou depois, dessa coordenada de tempo, não há condição jurídica para estabelecer a obrigação tributária. É ela que assinala o surgimento da obrigação tributária, direito subjetivo para o Estado e dever jurídico para a contribuinte.

35. Nesse contexto, o lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas em lei. E o § 2, do art. 22, da Lei n.º 7.799, de 10 de julho de 1989, determina a adição ao lucro real do montante do lucro inflacionário realizado no período-base, segundo as regras já apreciadas.

36. Assinale-se que a realização parcial do lucro inflacionário diferido, em cada período de apuração, constitui-se em fato jurídico autônomo, participando do lucro real exclusivamente relativo àquele período, sobre o qual incidirá o imposto.

37. É dever do fisco detectar os erros na apuração do lucro inflacionário, e corrigir as distorções cuja repercussão tributária se dá no futuro, em todos os períodos, ainda que subsequentes.

38. Mas não pode o fisco acumular em períodos de apuração posteriores montantes de lucro inflacionário que já deveriam ter sido realizados e adicionados ao lucro líquido em períodos anteriores, para se apurar o lucro real, descaracterizando o aspecto temporal e a base de cálculo do fato gerador do tributo.

39. Ainda que existente diferença de lucro inflacionário não realizado, cada parcela deve ser acrescida ao lucro líquido e oferecida à tributação no ano-calendário correspondente, porque relativas a fatos geradores distintos.

40. Concluindo, não se pode adicionar ao lucro real apurado em dezembro de 1995 valores de lucro inflacionário que deveriam ter sido realizados em 1994.

41. Acrescente-se que o saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995, apurado pelo Sistema SAPLI, era de R\$ 21.382.593,64.

Com as correções efetuadas neste acórdão, conforme apreciação acima, esse montante reduziu-se para R\$ 20.313.476,00. De qualquer forma, o auto de infração exige somente o imposto resultante do lucro inflacionário que deveria ter sido realizado naquele ano, no percentual de 10,30% equivalente à realização dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária daquele ano.

42. Por esse motivo, dos montantes pagos pela contribuinte, a título de realização incentivada, a qual foi desconsiderada, a fiscalização deduziu somente as parcelas pagas relativas aos meses de janeiro a dezembro de 1995, detalhadas na fl. 73, procedimento este que é mantido no presente acórdão.

43. Nesse contexto, elaboram-se novos demonstrativos, Tabelas 02 e 04, de forma a considerar a realização mínima no percentual de cinco por cento, em dezembro de 1994, deduzindo-a do lucro inflacionário acumulado, de modo a não produzir efeitos quando da apuração do valor do imposto a ser lançado em dezembro de 1995. "

Por outro lado, em relação ao argumento de que no ano-calendário de 1997 o recolhimento das estimativas eram feitas mensalmente e, portanto, os fatos geradores seriam mensais e não anual, o que teria ensejado a decadência para o período anterior a novembro de 1997, equivoca-se totalmente a Recorrente.

Como se observa de sua declaração de rendimentos, fl. 98, a empresa optou pela forma de tributação pelo Lucro Real com apuração anual. Nesta forma de apuração do IRPJ há somente um fato gerador, cujo aspecto temporal se concretizou em 31/12/1997.

Embora mensais, não são as estimativas que materializam o aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência do IRPJ. O fato jurídico que dá nascimento à relação jurídica tributária entre a União e a empresa, que tem por objeto a obrigação de pagar o tributo devido, somente se concretiza com a apuração do lucro real de todo o período. As estimativas são antecipação do tributo devido, cujo fato gerador se concretiza sempre ao final do período de apuração, ou seja, em 31 de dezembro.

Portanto, ao se observar o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, desde que ocorrido o pagamento antecipado pela contribuinte, previsto naquele dispositivo legal, somente se consumaria a decadência do direito de lançar em

cinco anos após a ocorrência do fato gerador em 31/12/1997, isto é, em 31/12/2002, posteriormente à ciência do auto de infração.

Desta forma, rejeito a preliminar de decadência, passa-se ao julgamento do mérito.

Quanto ao mérito, a Recorrente não faz novas alegações recursais, repetindo as alegações da impugnação. Desta forma, como entendo que o v. acórdão não deve ser reformado, adoto seus fundamentos como meu voto

47. Inicialmente, a contribuinte alega que foram adotados dois critérios distintos e antagônicos pela Receita Federal, ao se considerar como realizado, no ano-calendário de 1994, o percentual mínimo obrigatório de 5% do saldo de lucro inflacionário existente, para que não se transferisse para os exercícios posteriores crédito tributário que deveria ter sido exigido em anos-calendário anteriores: em 1994, o mínimo legal de 5%, nos termos do artigo 23 da Lei n.º 7.799, de 10 de julho de 1989; em 1995, o percentual de realização do ativo permanente, conforme determina o art. 22, § 1º da Lei n.º 7.799, de 1989, que foi de 10,3%. Pleiteia sejam refeitos os demonstrativos elaborados no acórdão n.º 1.105, de 20 de maio de 2002.

48. De fato, a Lei n.º 7.799, de 1989, com as alterações da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, dispõe que em cada período-base deve ser realizado parte do lucro inflacionário acumulado, proporcional ao valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizados no mesmo período, desde que superior ao mínimo de cinco por cento anual, ou 1/240, se apuração mensal, conforme dispositivos que se transcrevem:

49. Lei n.º 7.799, de 1989:

"Art. 22. Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária.

§ 1º O lucro inflacionário realizado no período será calculado de acordo com as seguintes normas:

a) será determinada a relação percentual entre o valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária, realizados no período base, e a soma dos seguintes valores:

1 - a média do valor contábil do ativo permanente no início e no fim do período-base;

2 - a média do saldo das demais contas do ativo sujeitas à correção monetária (art. 0, inciso I, alíneas b, c, d e f no início e no fim do período-base;

b) o valor dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária realizado no período-base será a soma dos seguintes valores.

1 - custo contábil dos imóveis existentes no estoque no início do período-base e baixados no curso deste;

2 - valor contábil, corrigido monetariamente até a data da baixa, dos demais bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária baixados no curso do período-base;

3 - quotas de depreciação, amortização e exaustão computadas como custo ou despesa operacional do período-base;

4 - lucros ou dividendos, recebidos no período-base, de quaisquer participações societárias registradas como investimento;

c) o montante do lucro inflacionário realizado no Período-base será determinado mediante a aplicação da percentagem de que trata a alínea a sobre o lucro inflacionário acumulado (art. 21 § 2º).

§ 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. 23, e excluir do lucro líquido do período-base o montante do lucro inflacionário do período base (art. 21).

Art. 23. A pessoa jurídica deverá considerar realizado, em cada período-base, no mínimo cinco por cento do lucro inflacionário acumulado, quando o valor assim determinado resultar superior ao apurado de acordo com o §1º do artigo anterior.

Parágrafo único. É facultado ao contribuinte considerar realizado valor de lucro inflacionário superior ao determinado na forma deste artigo ou do § 1º do art. 22. "

50. Lei n.º 8.541, de 1992:

Art. 30. A pessoa jurídica deverá considerar realizado mensalmente, no mínimo, 11240, ou o valor efetivamente realizado, nos termos da legislação em vigor, do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei n' 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3º).

51. Dessa forma, a legislação aplicável dispõe, em primeiro lugar, que o diferimento do lucro inflacionário é uma faculdade, assim como o valor a tributar em cada período pode ser maior que o mínimo exigido.

52. Por outro lado, não há dúvida de que o percentual mínimo a ser oferecido à tributação, em cada período-base é a percentagem de realização dos bens e direitos do ativo permanente sujeitos à correção monetária.

53. Somente se este percentual for inferior a 5% (cinco por cento) anuais, ou 1/240 mensais, é que o mínimo deixa de ser o percentual de realização dos bens e direitos do ativo e passa a ser, para o ano-calendário de 1994, de 5% por cento no ano.

54. Entretanto, a determinação legal está inserida no contexto em que a própria contribuinte, ao apurar a base de cálculo ao final do ano-calendário, oferece à tributação o percentual de realização de seu lucro inflacionário. Observe-se que este percentual pode ser, inclusive, muito superior ao percentual de realização dos bens e direitos do ativo, a critério da contribuinte.

55. Este é o pressuposto fundamental para a adoção do percentual mínimo de realização definido acima: o fato de que haja a efetiva realização do lucro inflacionário acumulado, ou seja, seu oferecimento à tributação pela contribuinte.

56. Não é esta a situação do processo administrativo n.º 13819.002955/00-10. Naquele auto de infração, a empresa nada ofereceu à tributação no ano-calendário de 1994, relativo à realização do saldo do lucro inflacionário acumulado. Nem o percentual mínimo de 5%, muito menos o percentual de realização dos bens do ativo. Simplesmente considerou que não havia lucro inflacionário a tributar. Enfim, não houve realização de lucro inflacionário pela contribuinte.

57. Nesse contexto não se pode aceitar o pleito da empresa. O acórdão da Segunda Turma de Julgamento, ao excluir o percentual de 5% no ano-calendário de 1994, visou adequar o saldo de lucro inflacionário remanescente, evitando-se a transferência da tributação suplementar não mais possível para períodos posteriores ainda não atingidos pela decadência. Por isso adotou o percentual de 5%.

58. Outra é a situação no ano-calendário de 1995, quando foi formalizada a exigência naquele processo com fato gerador em 31/12/1995. Trata-se de lançamento de ofício, resultado de regular procedimento de fiscalização, onde se apurou infração à legislação tributária, onde não foi oferecida à tributação parcela do lucro inflacionário acumulado.

59. Dessa forma, neste caso, o percentual a ser exigido era o mínimo previsto na legislação, equivalente à realização dos bens e direitos do ativo, sujeitos à correção monetária, conforme definido acima.

60. Portanto, não há o que reconstituir em relação ao ano-calendário de 1994, muito menos em relação ao ano-calendário de 1995. São situações diversas. Na primeira, excluiu-se o percentual de 5% do saldo de lucro inflacionário acumulado, para evitar que fossem lançados valores já atingidos pela decadência. Na segunda situação, exigiu-se o percentual mínimo previsto na legislação, em lançamento de ofício, mínimo este que é o maior valor entre o percentual de realização dos bens e direitos do ativo e o montante de 5%.

61. Em relação aos argumentos da empresa de que tinha direito adquirido de realizar seu saldo de lucro inflacionário acumulado de acordo com a norma jurídica prevista no art. 31 da Lei n.º 8.541, de 1992, conforme teria garantido pelo art. 114 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, novamente se equivoca a contribuinte. Pretende ela dar uma interpretação à norma jurídica, incompatível com qualquer critério ou princípio de interpretação possível do ordenamento jurídico vigente.

62. De fato, a Lei n.º 8.541, de 1992, ofereceu à pessoa jurídica a opção de antecipar a realização do saldo do lucro inflacionário acumulado, bem como do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPCBTFN, existentes em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, com alíquotas incentivadas, mas, obviamente, apenas para os contribuintes que atendessem todos os requisitos legais previstos.

63. Não é verdade que a Secretaria da Receita Federal desconsiderou a opção feita pela empresa, entendendo que a realização deveria ter sido maior que 1/120, pagos mensalmente.

64. Para tanto, transcreve-se parcialmente o voto proferido no acórdão n.º 1.105, de 20 de maio de 2002:

"10. A contribuinte refere-se, em sua impugnação, à realização incentivada do lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1992 e do saldo credor da diferença de correção monetária — IPCIBTNF, sobre a qual indicou sua opção no termos do art. 422 do RIR/1994, com base legal no item I, art. 31, da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

11. A Lei n.º 8.541/1992 permitiu a realização do lucro inflacionário acumulado, com alíquotas incentivadas, mas, obviamente, apenas para os contribuintes que atendessem todos os requisitos legais previstos. Assim dispõe o artigo 31 da Lei n.º 8.541/1992:

Ari. 31. A opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTFN existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:

1— 11120 à alíquota de vinte por cento, ou (...)

§ 20 O imposto calculado nos termos deste artigo será pago até o último dia útil do mês subsequente ao de realização, reconvertido para cruzeiro, com base na expressão monetária da UFIR diária vigente no dia anterior ao do pagamento.

§ 40 A opção de que trata o °caput° deste artigo, que devera 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."

12. Dessa forma, a Lei n.º 8.541/1992 ofereceu à pessoa jurídica a opção de antecipar a realização daqueles valores e, conseqüentemente, o recolhimento do imposto correspondente, com alíquotas menores.

13. Determinou também que o imposto calculado deveria ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao de realização, devendo a opção ser feita até o dia 31 de dezembro de 1994, por meio do pagamento do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPCIBT NF existentes em 31/12/1992.

14. O pagamento do imposto era condição necessária para caracterizar a opção, exigindo-se ainda a indicação do código 3320 no campo 4 do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, acrescida das informações determinadas pela Instrução Normativa SRF n.º 96, de 30 de novembro de 1993.

15. A obrigação, no entanto, era que fosse realizada a totalidade do lucro inflacionário acumulado, bem como do saldo credor da correção monetária decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF, existentes em 31/12/1992, devidamente corrigidos, para fazer jus ao benefício estabelecido, efetuado o pagamento no número de parcelas e alíquota escolhidos.

16. Percebe-se pelo quadro 18, formulário 1, da declaração de rendimentos do exercício de 1994, ano-calendário de 1993, fl. 135, que a contribuinte indicou como data de opção 30/11/1994; como saldo a realizar o valor de CR\$ 135.335.653,00, informado como equivalente a 731.069,86 Ufir; como forma de opção o pagamento em 120 parcelas mensais, à alíquota de 20% (vinte por cento); como imposto mensal, o valor de 6.092,25 Ufir. 17 Nos autos foram juntadas cópias de 39 (trinta e nove) DARF, fls. 121/133, desde a primeira parcela, com vencimento em 30/11/1994, e paga em 08 de agosto de 1995, até a 41ª parcela, paga em 31/03/1998, com vencimento em 31/12/1997.

18. As primeiras quatro parcelas, com vencimentos de 30/11/1994 a 28/02/1995, pagas com atraso, foram recolhidas com multa equivalente a 10% (dez por cento) do montante do imposto, além de juros de mora.

19. Em verdade, o saldo apurado e informado pela empresa em sua declaração de rendimentos de 731.069,86 Ufir, fl. 135, equivalentes a R\$ 469.931,71, em vista da Ufir de R\$ 0,6428 em novembro de 1994, é muito inferior ao saldo de lucro inflacionário acumulado até aquela data, conforme demonstrativos da Tabela 01, no valor de R\$ 17.077.111,00.

20. Além disso, a contribuinte efetuou o primeiro pagamento somente em 08 de agosto de 1995, fl. 121, ainda que acrescido da multa e dos juros de mora, quando deveria ter efetuado o pagamento até 31 de dezembro de 1994, último dia do mês subsequente a novembro de 1994.

21. Ora, se a realização incentivada efetuada pela contribuinte não contemplou a totalidade do saldo existente, nem obedeceu aos prazos de recolhimento determinados, ela não tem direito ao incentivo estabelecido em lei.

22. Portanto, houve o descumprimento de condição essencial para a contribuinte beneficiar-se do incentivo estabelecido pela legislação, justificando o procedimento da fiscalização que desconsiderou a realização incentivada. "

65. Como se depreende do texto. acima transcrito, a contribuinte realizou os pagamentos que enumera em sua impugnação, fls. 150/152, em decorrência de sua opção pela realização incentivada do lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1992 e do saldo credor da diferença de correção monetária — IPCBTNF, sobre a qual teria indicado sua opção no termos do art. 422 do RIR/1994, com base legal no item I, art. 31, da Lei n.º 8.541, de dezembro de 1992.

66. Como a realização incentivada efetuada pela contribuinte não contemplou a totalidade do saldo existente, nem obedeceu aos prazos de recolhimento determinados, ela não tem direito ao incentivo estabelecido em lei.

67. Foi este o motivo da desconsideração da realização incentivada efetuada pela empresa, fundamento do auto de infração relativo ao processo administrativo em questão.

68. Na medida em que foi descaracterizado o benefício fiscal estabelecido pelo art. 31 da Lei n.º 8.541, de 1992, o saldo de lucro inflacionário remanescente deveria ter sido oferecido à tributação, em cada período-base subsequente ao de 1992 de acordo com a legislação aplicável em cada ano-calendário.

69. Assim, a regra insculpida na Lei n.º 9.065, de 1995, que determina a realização anual de no mínimo 10% do saldo do lucro inflacionário acumulado, não fere direito adquirido. Era a norma aplicável ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1997, combinada com os artigos 195, inciso I, e 418 do RIR/94, além dos artigos 6º e 7º, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

70. Nesse sentido, ressalte-se que o artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

71. Não se argumente aqui que por ter o lucro inflacionário se originado em períodos anteriores a 1997, deve se aplicar a legislação vigente àquela época. Como já cabalmente exposto, somente se tributa o lucro inflacionário acumulado no momento de sua realização. É na realização que a parcela de realização obrigatória é adicionada ao lucro líquido do período-base, visando à apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e que

expressa o critério quantitativo do fato jurídico tributável do IRPJ, ou seja, auferir renda.

72. Enfim, a simples existência do lucro inflacionário não caracteriza fato gerador do IRPJ. É somente com sua realização que parcela do lucro inflacionário realizada passar a compor o elemento quantitativo do fato gerador do IRPJ, no respectivo período de apuração.

73. Da mesma forma, não se pode aceitar seu argumento de que, se no decorrer dos anos de 1998 e 1999 efetuou realizações parciais do mesmo saldo de lucro inflacionário existente em 1994 e por isso seria forçoso concluir que nada mais fez do que recolher em 1998 e 1999 o que deveria ter recolhido em 1997.

74. Os pagamentos efetuados por meio dos DARF que apresenta foram feitos em função de sua opção pela realização incentivada, não aceita pela Secretaria da Receita Federal como já exposto.

75. Por outro lado, pela sistemática de tributação normal, sem os efeitos da realização incentivada previsto pelo art. 31 da Lei n.º 8.541, de 1992, a parcela de lucro inflacionário a ser realizada deve ser informada na declaração de rendimentos como adição ao lucro líquido do período, na apuração do lucro real.

76. Não se fazem pagamentos limitados ao IRPJ incidente sobre a realização de lucro inflacionário acumulado, exceto quando se trata da realização incentivada. O recolhimento é feito face à apuração do imposto devido, apurado por meio da aplicação da alíquota sobre o lucro real apurado no período.

77. Se a empresa efetuou pagamentos, a título de realização incentivada do lucro inflacionário, sem, no entanto, obedecer às condições delimitadas pela legislação que a autorizou, não pode ela simplesmente alegar que os pagamentos devem ser utilizados para a realização normal do saldo do lucro inflacionário acumulado, isto é, desconsiderados os percentuais e alíquotas diferenciados próprios da realização incentivada.

78. Também não se trata de postergação de pagamento de imposto incidente sobre lucro inflacionário. A postergação, em regra, ocorre quando receitas de um período são oferecidas à tributação no período subsequente, ocasionando o recolhimento a menor em um período e um recolhimento a maior em outro.

79. Aqui não ocorre essa situação. O que houve foi que a empresa não atendeu as condições exigidas para fluir do benefício fiscal instituído pela realização incentivada do lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1992. Os pagamentos assim efetuados foram feitos por conta e risco da contribuinte que deveria ter tomado os cuidados necessários para usufruir o benefício previsto na legislação, o que não o fez.

80. De qualquer forma, os pagamentos efetuados pela contribuinte, relativos aos DARF de fls. 206/236, já foram parcialmente considerados nas autuações realizadas pela Delegacia da Receita Federal de São Bernardo do Campo (SP), conforme se esclarece abaixo:

80.1. No processo administrativo ri." 13819.002955/00-10, relativo ao ano-calendário de 1995, a autoridade autuante ressalta que: "procedemos a constituição do crédito tributário decorrente dos fatos apurados, levando-se em conta os recolhimentos feitos em DARF no ano-calendário de 1995, **em seu montante integral** (R\$ 55.826,84), todos com código de receita 3320 (IRPJ-Lucro Inflacionário), nos montantes demonstrados a seguir discriminados (...)", conforme consta à fl. 162, acórdão ri.' 1.105, de 20/05/2002. Logo, os valores pagos no ano-calendário de 1995 já foram excluídos do crédito tributário formalizado para aquele ano, inclusive em relação à multa de ofício e juros de mora, tendo em conta que foi reduzido o imposto a pagar.

80.2. No ano-calendário de 1996, a fiscalização esclarece neste processo, fl. 06, que o limite mínimo de lucro inflacionário que deveria ter sido acrescido ao lucro líquido, no ano-calendário de 1996, mais o crédito tributário recolhido espontaneamente pela contribuinte, foram excluídos do seu saldo ajustado para o ano de 1997. De fato, a fiscalização excluiu o valor de lucro inflacionário de R\$ 1.822.118,80, em dezembro de 1996, **como também os DARF pagos em 1997, na importância de R\$ 66.585,84**, conforme demonstrativo de fl. 03. 81. Enfim, o que se observa é que a autoridade lançadora tem considerado os pagamentos efetuados pela contribuinte, ainda que realizados para quitação de sua opção pela realização incentivada do lucro inflacionário, excluindo os montantes pagos em cada ano-calendário dos autos de infração respectivos.

82. Por outro lado, em relação aos pagamentos efetuados durante os anos-calendário de 1998 e 1999, serão objeto de análise na apreciação dos autos de infração relativos aos fatos geradores correspondentes, adotando-se o mesmo critério da autoridade lançadora, ou seja, exclui-se em cada ano-calendário os pagamentos respectivos.

83. Portanto, plenamente atendido o pleito da empresa de que sejam excluídos os montantes pagos relativos à realização do lucro inflacionário.

Em relação a alegação de ilegalidade da multa e dos juros aplicados no Auto de Infração, também entendo que o v. acórdão recorrido deve ser mantido.

84. Em relação à multa de ofício, no percentual de 75%, é a regularmente exigida em lançamento de ofício, quando detectada infração à legislação tributária. No presente, houve

recolhimento a menor do imposto, em face da não realização do saldo de lucro inflacionário acumulado.

85. *Não basta a contribuinte apresentar a declaração de rendimentos, como alega em sua impugnação. A declaração de rendimentos deve traduzir de forma precisa e exata todos os dados contábeis escriturados em seus livros fiscais, bem como todos os acontecimentos e eventos ocorridos na empresa, que tenham modificado ou alterado sua situação patrimonial.*

86. *Não foi a empresa que declarou à Secretaria da Receita Federal a ocorrência do fato jurídico tributário, fundamento do auto de infração.*

87. *O fato jurídico tributário, previsto no antecedente da regra matriz de incidência do IRPJ, ou seja, auferir renda e proventos de qualquer natureza, fundamento do auto de infração, foi detectado em regular procedimento de fiscalização, onde se apurou que o critério quantitativo do fato jurídico informado pela empresa em sua declaração de rendimentos era menor do que o efetivamente ocorrido. Este é o fundamento do auto de infração. Não foi a empresa que declarou que não recolheu o IRPJ sobre o saldo de lucro inflacionário até então existente, mas foi no procedimento de fiscalização, regularmente constituído, que culminou com a apuração da infração à legislação tributária e conseqüente exigência do crédito tributário respectivo.*

88. *Portanto, não há nenhuma irregularidade na aplicação da multa de ofício, exigida no percentual de 75%, nos termos da legislação aplicável, especificamente art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996.*

89. *No tocante às questões suscitadas a respeito da constitucionalidade e/ou legalidade dos preceitos que fundamentam a exigência fiscal, notadamente quanto à exigência dos juros de mora com base na Taxa Selic, cumpre destacar que o controle da legalidade e constitucionalidade das leis e atos normativos regularmente editados não é da alçada dos órgãos administrativos.*

90. *Enquanto a norma jurídica não tem declarada a inconstitucionalidade pelos órgãos competentes do Poder Judiciário é não é expungida do sistema normativo, tem presunção de validade, vinculante para a administração pública.*

91. *Assim, não há como acatar as ponderações da interessada, pois quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis validamente editadas, exorbitam da competência das autoridades administrativas.*

92. *No mesmo sentido, vasta é a jurisprudência administrativa:*

"PAF — INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS — A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites

de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

PAF — PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS — Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, por força de exigência tributária, as quais deverão ser observadas pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto, não cogitam esses princípios de proibição aos atos de ofício praticado pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. " [Acórdão 108-06.776, de 05/12/2001]

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO — NEGATIVA DE EFEITOS DE LEI VIGENTE — COMPETÊNCIA PARA EXAME — Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. INCONSTITUCIONALIDADE — A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal. " [Acórdão 15-13.454, de 21/03/2001]

Sendo assim, conforme v. acórdão recorrido entendo que o Auto de Infração deve ser mantido em seus termos.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário para manter o Auto de Infração em seus termos.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves