



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 16327.001706/2000-47
RECURSO Nº : 128.887
MATÉRIA : IRPJ – EXS: DE 1996 E 1997
RECORRENTE : AMÉRICA DO SUL LEASING S/A – ARRENDAMENTO
MERCANTIL
RECORRIDA : DRJ EM SÃO PAULO(SP)
SESSÃO DE : 17 DE SETEMBRO DE 2002
ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA – A faculdade de proceder ao exame nos livros comerciais e fiscais dos contribuintes para fins de lançamento ou para apurar irregularidades cometidas pelo sujeito passivo decai no prazo de cinco anos contados da data da apuração do lucro real que motivaram a declaração inexata ou a falta de recolhimento dos tributos.

IRPJ. LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. ESCRITURAÇÃO NO LALUR. A atividade exercida pelo sujeito passivo para a apurar de resultados tributáveis, inclusive a escrituração no LALUR, versando o diferimento ou à realização de lucro inflacionário diferido, só pode ser examinado pela fiscalização enquanto não ultrapassado o prazo decadencial, contado do mês seguinte ao da prática das irregularidades que deu motivo a declaração inexata.

Acolhida a preliminar de decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **AMÉRICA DO SUL LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro KAZUKI SHIOBARA.

PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47

ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

RECURSO Nº. : 128.887

RECORRENTE: AMÉRICA DO SUL LEASING S/A – ARRENDAMENTO
MERCANTIL


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO
RODRIGUES CABRAL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausente, justificadamente,
Conselheiro RAUL PIMENTEL.



PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47

ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

RECURSO Nº. : 128.887

RECORRENTE: AMÉRICA DO SUL LEASING S/A – ARRENDAMENTO
MERCANTIL

RELATÓRIO

AMÉRICA DO SUL LEASING S.A. ARRENDAMENTO MERCANTIL, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 177/204, da decisão prolatada às fls. 163/173, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 02.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento decorre da apuração incorreta e da falta de recolhimento do imposto de renda sobre o lucro inflacionário, conforme abaixo descrito:

“01 – BASE DE CÁLCULO

APURAÇÃO INCORRETA DO LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO

Valor apurado conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que passa a fazer parte integrante deste auto de infração.

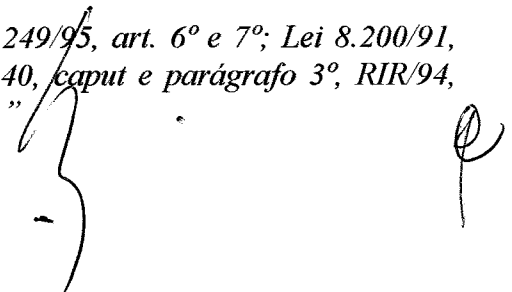
Enquadramento Legal: Lei 8.200/91, art. 1º, Decreto 332/91, art. 40, caput e parágrafo 3º, RIR/94, art. 426, caput e parágrafo 3º, Lei 9.065/95, art. 5º.

02 – LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO INFLACIONÁRIO

Falta de recolhimento / recolhimento a menor do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado até 30/12/96, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que passa a fazer parte integrante deste auto de infração.

Enquadramento Legal: Lei 9.249/95, art. 6º e 7º; Lei 8.200/91, art. 1º, Decreto 332/91, art. 40, caput e parágrafo 3º, RIR/94, art. 426, caput e parágrafo 3º.”



Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 89/116.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente o lançamento, conforme decisão nº 002631, de 30/08/01, cuja ementa tem a seguinte redação:

“LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

O julgador administrativo carece de competência para apreciar questões suscitadas quanto à inconstitucionalidade e legalidade da legislação tributária.

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO. DECADÊNCIA.

Antes de esgotado o prazo legal para realização do lucro inflacionário, não há que se cogitar em contagem do prazo decadencial em relação ao lucro inflacionário diferido.

JUROS DE MORA. LEGISLAÇÃO.

Efetuada a cobrança de juros de mora em perfeita consonância com a legislação vigente, não há base para retificar ou elidir os acréscimos legais lançados.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Ciente da decisão monocrática em 16/10/01 (fls. 176), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/11/01 (protocolo às fls. 177), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

a) que, em 31/12/95, seguindo a legislação de regência da época, no cálculo do lucro real, realizou o lucro inflacionário diferido de períodos anteriores, nos termos da legislação vigente;

b) que, em 31/12/96, exerceu a opção pela realização do lucro inflacionário, à alíquota incentivada de 10% (art. 7º, § 3º, da Lei n. 9.249/95), no valor de R\$ 11.859.291,32. Conforme reconhecido pela própria fiscalização, seu pagamento foi registrado em 30/12/96, no valor de R\$ 1.185.929,13.

c) que foi autuada pela fiscalização por suposta apuração incorreta do lucro inflacionário realizado. Na opinião da fiscalização, o saldo correto do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores, corrigido até 31/12/95, seria de R\$ 43.541.147,73, ao passo que a recorrente apurou um saldo na mesma data de R\$ 31.325.306,92;

d) que a fiscalização considerou que a recorrente deixou de incluir, no saldo acumulado de lucro inflacionário de janeiro de 1993, a correção monetária da diferença do IPC/BTNF em 1990 (Lei n. 8.200/91). Por consequência, essa correção não foi computada nos cálculos posteriores de realização do lucro inflacionário;

e) que entende correto o cálculo do percentual de realização do ativo efetuado pela fiscalização (item I do TVF). Entretanto, a divergência de cálculo do percentual de realização não resulta em imposto a ser recolhido, pois o quantum que não foi tributado pelo lucro real de 1995, sofreu a tributação através da realização efetuada em 31.12.96;

f) que o crédito tributário não tem como prevalecer, pois a Lei nº 8.200/91, que embasa o lançamento, reconhece a existência da diferença de correção monetária das demonstrações financeiras de 1990, não tornou compulsório tal conhecimento. Trata-se de um benefício reconhecido pela própria Fazenda Nacional e, em sendo assim, cabe ao contribuinte decidir se apropria ou não a correção monetária da diferença IPC/BTNF;

g) que o reconhecimento compulsório da correção monetária relativa à diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990, afronta ao ato jurídico perfeito (fato gerador consumado);

h) que não poderia a fiscalização, após decorrido o prazo de decadência de cinco anos, reescrever a correção monetária dos anos de 1990 e 1993 para, com base nisso, gerar créditos tributários nos anos de 1995 e 1996;

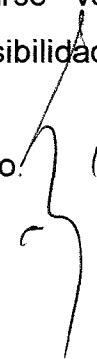
i) que o prazo para uma possível reescrituração, por parte da fiscalização, da citada correção monetária teve início ao final de cada período em que tal correção monetária supostamente devesse ter sido aplicada ou, quando menos, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. De uma forma ou de outra, ocorreu a homologação do procedimento feito pela recorrente, em relação à correção monetária dos anos de 1990 e 1993, tendo ocorrido a decadência, respectivamente, nos anos de 1995 e 1998;

j) que o lucro inflacionário não apresenta qualquer parcela indicativa de riqueza nova ou acréscimo patrimonial disponível a seus sócios ou acionistas. É tão somente um ajuste, um acerto de natureza contábil, meramente escritural e decorrente do fenômeno inflacionário na elaboração das demonstrações financeiras.

Finaliza insurgindo-se contra a cobrança dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic, a qual considera ilegal.

Às fls. 214, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 06/12), as seguintes irregularidades fiscais:

“Item 2 – Lucro inflacionário Realizado – adicionado a menor na demonstração do lucro real – R\$ 19.466.015,60.

A origem da diferença está entre o valor do saldo acumulado lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, declarado na ficha 25, linhas 02 e 03 e o acumulado do SAPLI.

Comparando as cópias do LALUR apresentadas pelo contribuinte com o demonstrativo do lucro inflacionário emitido pelo SAPLI, observamos que:

O saldo acumulado de lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores em 31.12.85, era zero em ambos.

O saldo de lucro inflacionário diferido em 31.12.89, registrado no SAPLI era de NCz\$ 157.678.675. A correção monetária relativa à diferença entre a variação do IPC e a do BTNF em 1990 – Lei n. 8.200/91, incidente sobre esse saldo, corrigida até 31.12.91, montava em Cr\$ 8.636.822.171 e até 31.12.92, em Cr\$ 106.178.442.424.

Como se pode observar no LALUR parte B, essa diferença corrigida até 31.12.92, não foi incluída no saldo acumulado de lucro inflacionário em janeiro/93, conforme determina a legislação (Decreto 332/91, art. 38, II e § único).

Por consequência, não foi computada nos cálculos posteriores de realização do lucro inflacionário.

No quadro comparativo apresentado pelo contribuinte, também não consta a inclusão da diferença de correção monetária relativa à variação entre o IPC e o BTNF em 1990, incidente sobre o saldo de lucro inflacionário diferido em 31.12.89.

(.....)

Considerando que, exceto eventuais diferenças de arredondamento, os demais valores de lucro inflacionário do período e lucro inflacionário realizado, são os mesmos no LALUR e no SAPLI, o saldo correto do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores corrigido até 31.12.95 é de R\$ 43.541.147,73. E, considerando o percentual de realização do ativo de 62,1968%, o valor mínimo a ser realizado em 1995 seria de R\$ 27.081.200,57, restando um saldo diferido de R\$ 16.459.947,16.

Na DIPJ, foi declarado um saldo de lucro inflacionário diferido de períodos anteriores corrigido até 31.12.95 de R\$ 31.325.306,92, lucro inflacionário realizado de R\$ 19.466.015,60 e um saldo diferido de R\$ 11.859.291,32.

Item		DIRPJ	Malha Fazenda
31.12.95	Lucro Inf.Dif.PB Ant.Corr.	31.325.306,92	43.541.147,73
	Relação Percentual	62,1415%	62,1968%
	Lucro Inflac. Realizado	19.466.015,60	27.081.200,57
31.12.96	Lucro Inf.Dif.PB.Ant.Corr.	11.859.291,32	16.459.947,16
	Relação Percentual	100,0000%	72,0494%
	Realização Incentivada	11.859.291,32	11.859.291,32
	Lucro Inflacionário Acum.	0,00	4.600.655,84

Como se pode observar no LALUR parte B, na DIRPJ 96 e no SAPLI, houve opção pela realização integral do lucro inflacionário, à alíquota incentivada de 10%, em 30.12.96, no valor de R\$ 11.859.291,32. Sendo seu pagamento registrado no sistema Sinal em 30.12.96, sob o código 3320, no valor de R\$ 1.185.929,13.

Respeitando essa opção, além da diferença do valor do lucro inflacionário realizado em 31.12.95, teríamos a diferença relativa ao valor da realização integral em 30.12.96 no valor de R\$ 4.600.655,84, com imposto à alíquota incentivada de 10%, resulta em R\$ 460.065,58, com vencimento em 30.12.96 (data do pagamento), conforme determinado na Lei 9.249/95, art. 7º.

Assim sendo, devido ao ajustamento do valor do lucro inflacionário realizado e por consequência do lucro real, temos uma diferença de R\$ 3.274.529,55 de imposto a lançar relativo ao ano-calendário de 1995, conforme demonstrativo abaixo:



<i>Item</i>	<i>DIRPJ 95</i>	<i>Malha Fazenda</i>	<i>Diferença</i>
<i>Lucro Líquido período-base</i>	30.304.132,86	30.304.132,86	0,00
<i>Lucro Inflac. Realizado</i>	19.466.015,60	27.081.200,57	7.615.184,97
<i>Soma das adições</i>	30.190.156,54	37.805.341,51	7.615.184,97
<i>Soma das exclusões</i>	38.349.041,09	38.349.041,09	0,00
<i>Lucro real</i>	22.145.248,31	29.760.433,28	7.615.184,97
<i>Imposto de renda</i>	5.536.312,07	7.440.108,32	1.903.796,25
<i>Adicional</i>	3.917.744,69	5.288.477,99	1.370.733,30
<i>Programa Aliment. Trabalhador</i>	9.195,09	9.195,09	0,00
<i>Vale Transporte</i>	2.222,49	2.222,49	0,00
<i>Imposto de renda retido na fonte</i>	1.930,70	1.930,70	0,00
<i>Imp.Dev. Base Rec. Br. e Acresc.</i>	4.195.122,19	4.195.122,19	0,00
<i>Imposto de renda a pagar</i>	5.245.586,29	8.520.115,84	3.274.529,55

E relativo à realização incentivada do lucro inflacionário realizada a menor em 30.12.96, temos outra diferença a lançar no valor de R\$ 460.065,58.”

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

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



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

“O projeto assegura essa distinção mediante criação do livro auxiliar (art. 8º, item I) de apuração do lucro real. A determinação do lucro real continua a basear-se na escrituração comercial, regulada pela legislação em vigor e pelos dispositivos do art. 7º, mas os ajustes do lucro líquido dos exercícios que forem necessários para determinar o lucro real, assim como os registros contábeis para efeito exclusivamente fiscal, não modificarão a escrituração comercial, pois serão feitos no livro de apuração do lucro real. Completada a ocorrência do fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar – a partir do lucro líquido do exercício – a demonstração do lucro real, e transcrevê-lo no livro fiscal.”

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

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

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

(...)

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

comercial;

Demonstração do Lucro Real

Art. 221 - Considera-se ocorrido o fato gerador na data do encerramento do período-base, sem prejuízo das incidências específicas em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável (Lei nº 8.541/92, arts. 3º, 25, 29 e 36).

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

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

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

III - o lucro real.” (grifei)

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

Na realidade, não se trata de lançamento de ofício da correção monetária relativa à diferença IPC/BTNF no ano-base de 1989, cuja possibilidade de constituição do crédito tributário já não seria mais possível em razão da decadência, mas sim pelo oferecimento à tributação de valor a menor, nos anos-calendário de 1995 e 1996, por parte da contribuinte, do lucro inflacionário acumulado, o qual não foi devidamente atualizado pela citada correção monetária.

Não há que se falar em decadência, mesmo se tratando de fato correspondente ao ano-base de 1989, o qual estaria decaído a partir de 01/01/95. Tendo em vista que até o balanço encerrado em 31/12/95, não houve a realização do ativo permanente, da mesma forma não houve a ocorrência do fato gerador do lucro inflacionário diferido. Nesse caso, mesmo que a empresa tenha deixado de atualizar os valores controlados na parte B do LALUR, a título de lucro inflacionário acumulado, e mesmo que o Fisco tivesse tomado conhecimento antes da realização,

nada poderia fazer, pois, não tendo ocorrido a realização do ativo permanente da empresa, não seria possível ao fisco proceder qualquer lançamento de ofício.

Assim, tendo a empresa, realizado o lucro inflacionário nos anos de 1995 e 1996, ao fisco, somente caberia a cobrança da diferença de correção monetária nesses períodos, independentemente do ano-calendário em que tenha ocorrido a irregularidade fiscal, isto é, mesmo que se refira a período que, em tese, estaria decaído.

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

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

Com respeito à decadência, Luciano Amaro escreve:

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

à inscrição da dívida, que, por sua vez, viabiliza o ajuizamento da ação.

Observe-se que essas várias fases da dinâmica de atuação do direito do Fisco têm sua origem no fato gerador da obrigação e põem-se como estágios conducentes à satisfação do direito do credor fiscal.”

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

No presente caso, efetivamente, não ocorreu o instituto da decadência, apesar de o fato original corresponder ao ano-base de 1989, e o lançamento de ofício ter sido realizado em agosto de 2000, pois o fato em si não trata de alteração das demonstrações financeiras daquele período, ou mesmo de qualquer fato contábil, o que não seria mais possível, mas sim, da tributação a menor, nos anos-calendário de 1995 e 1996, do lucro inflacionário realizado nessas mesmas datas.

Como é sabido, o lucro inflacionário diferido é controlado na parte B do LALUR, e seus valores não integram as demonstrações financeiras (balanço patrimonial ou demonstração do resultado do exercício) da pessoa jurídica, nem mesmo fazem parte da escrituração comercial, pois trata-se de controle exclusivamente fiscal, sem qualquer correspondência com os registros contábeis. Assim sendo, ao proceder o lançamento de ofício, o fisco não imiscuiu-se nos registros contábeis ou fiscais da empresa correspondentes ao ano de 1989, apenas manteve atualizados os valores tributados a menor nos anos de 1995 e 1996.

Aliás, mesmo se quisesse, ao Fisco não competia alterar os controles da parte B do LALUR da recorrente antes da efetiva realização do lucro inflacionário. Nesse caso, aí sim estaria procedendo uma irregularidade, senão vejamos: como poderíamos aceitar a contagem inicial do prazo decadencial em



PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47

ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

31/12/89, com data final em 31/12/94, se o mesmo estava impedido de lavrar o auto de infração em razão da não realização do lucro inflacionário?

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

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

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

Abaixo um exemplo que se aplica em situação idêntica à tese da recorrente: digamos que a empresa possuía no balanço de 31.12.94, um prejuízo a compensar de \$ 100. A partir de 1995, com a trava de 30% estabelecida pela Lei nº 8.981/95, somente poderia compensar no máximo 30% do lucro real. Digamos então, que a empresa tivesse apurado prejuízo, ou mesmo lucro que não possibilitasse a compensação integral nos próximos 5 anos, ou seja, em 1996, 1997, 1998 e 1999 e 2000. Então, no balanço realizado no ano-calendário de 2001, tivesse

apurado um lucro real substancial. Para reduzir o valor tributável no balanço de 2001 e, em consequência, recolher menos imposto de renda, simplesmente procedesse a alteração do saldo da conta de prejuízo fiscal a compensar da parte B do LALUR, modificando assim, o saldo original da conta existente em 31.12.94, para \$ 1.000.

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

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

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

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

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

Ou seja, em se aceitando tal entendimento, seria possível a modificação de qualquer título, em data anterior ao início da contagem do prazo decadencial e o Fisco estaria obrigado a se manter inerte, sem nada fazer. Porém, pior do que isso, é o fato de que a ocorrência do fato gerador – realização do lucro

inflacionário – tem como data o encerramento dos balanços de 31.12.95 e 31.12.96, antes, portanto, da ocorrência do instituto da decadência.

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

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

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

Dessa forma, a medida em que o lucro inflacionário for sendo realizado e não oferecido à tributação por parte do contribuinte é que a autoridade tributária poderá exercer o direito de constituir o crédito tributário, sendo, então,

PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47

ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

iniciada a contagem do prazo decadencial, independentemente do período-base em que o lucro inflacionário tenha sido originado. O que vale é a sua realização.

Isso posto, conclui-se que a exigência ora questionada foi constituída dentro do prazo decadencial.

Porém, há um fato que deve ser considerado a título de decadência, trata-se do oferecimento do mínimo obrigatório, o qual passou a incidir a partir do ano-calendário de 1989.

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

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

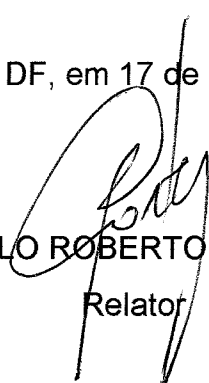
Dessa forma, devem ser considerados os percentuais mínimos de realização obrigatória, quais sejam, de 5% para os períodos-base de 1989 e 1990, 2,5% para cada semestre do ano-calendário de 1992 e 5% para os anos-calendário de 1993 e 1994.



PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47
ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência as seguintes parcelas sobre o saldo do lucro inflacionário acumulado: 5% para os períodos-base de 1989 e 1990, 2,5% para cada semestre do ano-calendário de 1992 e 5% para os anos-calendário de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002



PAULO ROBERTO CORTEZ

Relator

VOTO VENCEDOR

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA – Relator Designado

No Termo de Verificação Fiscal, entre outras considerações, a fiscalização registrou as seguintes assertivas:

“A origem da diferença está entre o valor do saldo acumulado lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores, declarado na ficha 25, linhas 02 e 03 e o acumulado do SAPLI.

...

Como se pode observar no LALUR parte B, essa diferença corrigida até 31.12.92, não foi incluída no saldo acumulado de lucro inflacionário em janeiro/93, conforme determina a legislação (Decreto 332/91, art. 38, II e § único).

Por consequência, não foi computada nos cálculos posteriores de realização do lucro inflacionário.

No quadro comparativo apresentado pelo contribuinte, também não consta a inclusão da diferença de correção monetária relativa à variação entre o IPC e o BTNF em 1990, incidente sobre o saldo de lucro inflacionário diferido em 31.12.89.”
(destaquei)

Como se vê, a autoridade lançadora constatou alguns fatos que merecem destaques:

a – a diferença de saldo do lucro inflacionário diferido teve origem em períodos anteriores, conforme declarado na FICHA 23, LINHAS 02 E 03;

b – o saldo declarado pelo sujeito passivo era diferente do saldo controlado pela administração fiscal no SAPLI – SISTEMA DE APURAÇÃO DE PREJUÍZOS E DO LUCRO INFLACIONÁRIO;

c – diferença IPC/BTNF-90 sobre o saldo de lucro inflacionário diferido em 31/12/1989, não foi incluída no saldo do lucro inflacionário diferido;

d – no exame do LALUR, Parte “B”, constatou-se que a diferença corrigida até 31/12/1992, não foi incluída no saldo de janeiro de 1993.

Examinando os autos, existem provas inequívocas de que as diferença tem origem em períodos anteriores, porquanto, do confronto de saldos escriturados na Parte B do LALUR com os saldos registrados no SAPLI verificam-se as seguintes discrepâncias:

ANOS	LALUR – PARTE “B”	SAPLI
1986	77.523.203,00	54.698.977,00
1987	632.253.850,00	632.256.496,00
1988	1.750.572.116,00	1.750.609.211,00
1989	154.677.652,00	157.678.675,00
1990	904.686.913,00	933.043.856,00
1991	6.271.020.948,00	6.434.549.453,00
1992	168.678.799.387,00	170.689.871.899,00
1993	994.378.287,37	3.723.279.159,00

Como se vê, no ano de 1986, o SAPLI indicava um saldo menor do que a Parte “B”, do LALUR do sujeito passivo, mas a partir de 1987, a diferença foi aumentando de ano para ano e, em 1993, a diferença destacou-se de forma considerável.

De qualquer forma, desde o ano de 1987, a administração fiscal tinha conhecimento da diferença de saldo do lucro inflacionário diferido e, embora esta diferença constitua declaração inexata, não foi objeto de lavratura de auto de infração por uma questão de política administrativa.

Não há dúvida que a declaração inexata constitui uma infração a legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e como tal poderia e deveria ter sido objeto de lavratura de Auto de Infração, conforme o disposto no artigo 676, inciso III, do RIR/80 e artigo 889, inciso III, do RIR/94.

O Auto de Infração não é um instrumento destinado apenas para a constituição de crédito tributário, mas sim para apontar qualquer infração à legislação tributária, ainda que não constitua o crédito tributário.

O digno relator teceu longas considerações sobre prejuízos compensáveis, estabelecendo paralelo sobre o saldo de prejuízos fiscais e saldo de lucro inflacionário diferido, mas devo registrar que o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pelo artigo 1º, da Lei nº 8.748/93 expressa “verbis”:

*“Art. 9º - A exigência do crédito tributário, a **retificação de prejuízo fiscal** e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.” (destaquei)*

Como se vê, quando a fiscalização apurar irregularidades que tenham como consequência a retificação do valor do prejuízo fiscal, para mais ou para menos, independentemente de constituição de crédito tributário, deve ser lavrado o Auto de Infração e possibilitar ao sujeito passivo o exercício do direito de ampla defesa, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Na constatação de diferença de saldo de lucro inflacionário diferido ocorre a mesma hipótese. Embora não haja constituição de crédito tributário, uma vez constatada diferença no saldo controlado pela autoridade administrativa, deve ser lavrado o Auto de Infração para possibilitar ao sujeito passivo sua defesa sobre a matéria, posto que, estaria caracterizada a infração descrita na lei como declaração inexata.

O lucro inflacionário tem origem no lucro líquido do exercício que se transporta para o quadro específico onde apura-se o lucro inflacionário e o diferimento é viabilizado mediante exclusão do lucro líquido para a determinação do lucro real.

Uma vez que o diferimento do lucro inflacionário tem repercussão no lucro real, entendo que a falta de diferimento constitui uma declaração inexata, ou seja, uma infração passível de lavratura de auto de infração.

Por outro lado, em havendo lucro inflacionário diferido, necessariamente deveria ter havido realização do mesmo lucro que, evidentemente, não coincidiu com o controle efetuado no SAPLI e, portanto, estaria caracterizada a declaração inexata, também, por este motivo.

Mesmo que as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo, de 1986 até 1993, não tivesse nenhuma implicação com a realização do lucro inflacionário diferido, ou seja, que não fosse o caso de lançamento nem de declaração inexata, a constatação feita pela autoridade lançadora e o confronto de dados escriturados no LALUR – Parte “B” e SAPLI, a diferença estava escriturada e poderia ter sido objeto de exame pela autoridade lançadora.

Existem diversos julgados nos dois sentidos, mas a decisão que atende a melhor interpretação está contida no Acórdão nº 105-13.420, de 24 de janeiro de 2001, que foi ementada com a seguinte redação:

“IRPJ. DECADÊNCIA. LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO. Atendidos os preceitos próprios do instituto jurídico da decadência, o fisco somente pode efetuar o lançamento de tributo sobre a diferença do lucro inflacionário diferido enquanto não prescrito o direito de proceder lançamento relativamente ao período-base em que o lucro real foi composto levando em consideração tal diferimento pela via da exclusão ao lucro líquido. Por outro lado, cada evento que provoca a realização (parcial ou total) do lucro inflacionário diferido se constitui em fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente com relação ao tributo incidente sobre tal realização. Assim, se estabelece

autonomia a cada período-base de incidência do imposto de renda, relativamente aos efeitos decadenciais, extensíveis tal autonomia ao tratamento legal aplicável ao diferimento do lucro inflacionário. Recurso voluntário conhecido e provido.”

Esta decisão, com muita propriedade, separam os dois momentos: o momento da apuração do lucro inflacionário e seu diferimento e o momento da realização do lucro inflacionário. Nos dois momentos, as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo constituem infrações a legislação tributária e como tal, são passíveis de lavratura de auto de infração.

Não há como, simplesmente, dizer que existe apenas momento da realização do lucro inflacionário diferido e que a diferença de saldo não é atingida pela decadência.

O § 2º, do artigo 711, do RIR/80 que não foi reproduzido nos Regulamentos posteriores, mas que não está revogado, determina:

“Art. 711 – O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

§ 2º - A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nº 2.862/56, art. 29).”

Em 1956, quando foi expedida a Lei nº 2.862/56, não havia o LALUR e, portanto, não poderia prever o exame do LALUR. Entretanto, como o LALUR foi criado pelo Decreto-lei nº 1.598/77 com a finalidade de alterar o alcance da escrituração contábil para adequar-se a legislação tributária relacionada com o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, é evidente que aquela lei alcança a escrituração fiscal.



PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47
ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

O entendimento válido hoje é o de que não se pode apurar irregularidades na escrituração comercial ou fiscal, após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador.

Entre outros acórdãos, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-92.362, com a seguinte redação:

“DECADÊNCIA. Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, 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 tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.”

No caso dos autos, não há dúvida que a diferença de saldo do lucro inflacionário diferido teve origem no período de 1986 a 1993 e, portanto, as irregularidades foram cometidas pelo sujeito passivo naqueles anos.

Cabe mais um registro. A fiscalização imputou a infração do artigo 1º da Lei nº 8.200/91 que estabelece:

“Art. 1º - Para efeito de determinar o lucro real – base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas – a correção monetária das demonstrações financeiras anuais de que trata a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, com base na variação mensal do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC.”

Assim, aparentemente, no SAPLI, o saldo do lucro inflacionário diferido foi corrigido com base no INPC – Índice Nacional de Preços ao Consumidor enquanto que o sujeito passivo deve ter aplicado um outro índice, já que foi constatada diferença.

Por outro lado, a **Lei nº 8.200/91 foi revogada pela Medida Provisória nº 312, de 11 de fevereiro de 1993 e revigorada pela Lei nº 8.682, somente em 14 de julho de 1993**, não vejo como viabilizar uma exigência relativa

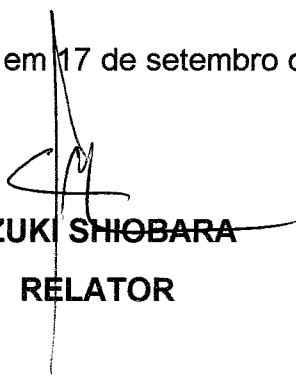
PROCESSO Nº: 16327.001706/2000-47
ACÓRDÃO Nº : 101-93.943

ao ano-calendário de 1996, sem explicitar concretamente o procedimento adotado pela administração fiscal.

Sem estes esclarecimentos, estaria caracterizado o cerceamento do direito de defesa e, conseqüentemente, adviria a nulidade do lançamento.

Por todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2002



KAZUKI SHIOBARA

RELATOR