



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 19515.004359/2003-35
Recurso nº 164.169 Voluntário
Matéria IRPJ- Ano-calendário 1998
Acórdão nº 1101-00.130
Sessão de 18 de junho de 2009
Recorrente São Rafael Comércio e Incorporações S.A.
Recorrida 5ª Turma de Julgamento da DRF em São Paulo

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECADÊNCIA- TERMO INICIAL- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do prazo da decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento de ofício é a data de ocorrência do fato gerador. O que define se o lançamento é por declaração ou homologação é a legislação do tributo, e não a circunstância de ter ou não havido pagamento

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/1998, 30/06/1998, 31/12/1998

LUCRO INFLACIONÁRIO. A sistemática de correção monetária do saldo do lucro inflacionário a realizar já estava prevista na Lei nº 7.799/89, sendo que a Lei nº 8.200/91 alterou o índice de atualização, que deixou de ser o BTN fiscal, passando a adotar o IPC para o período-base de 1990. Nos termos da Lei nº 7.799/89 (art. 21, § 3º) e Decreto nº 332/91 (art. 40), o saldo do lucro inflacionário a realizar existente em 31/12/89 deve ser corrigido com base na variação anual do índice previsto em lei, e tal atualização é efetuada antes da realização do lucro inflacionário que vier a ocorrer no ano.

RECOMPOSIÇÃO DA BASE. PERÍODOS ANTERIORES. - REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA. A partir de 31/12/1995 as realizações não mais sofrem influência das baixas, pois são calculadas sempre sobre o saldo acumulado naquela data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por São Rafael Comércio e Incorporações S.A.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação

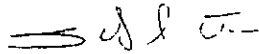
A *JF* 1

aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1998, e quanto ao mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO PRAGA

Presidente




SANDRA MARIA FARONI

Relatora

Formalizado em: 07 AGO 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Antonio Praga (Presidente da Câmara), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Aloysio Percínio da Silva, João Carlos Lima Junior, José Ricardo da Silva e José Sergio Gomes (suplente convocado).



Relatório

Contra a empresa São Rafael Comércio e Incorporações S.A. foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1998.

A empresa foi acusada de não ter adicionado ao lucro líquido no ano-calendário de 1998 a realização mínima (10%) do lucro inflacionário, determinada por lei, calculada sobre o saldo acumulado em 31/12/1995.

Consta dos autos que, intimada a esclarecer a não realização, a interessada alegou que seu saldo de lucro inflacionário se encontrava esgotado desde o terceiro trimestre de 1997. Consta, também, que em 07/10/2003, já sob fiscalização, a contribuinte apresentou declaração retificadora relativa ao ano-base 1998, que não foi considerada em razão da perda da espontaneidade.

Em impugnação tempestiva, a interessada suscitou a decadência para os três primeiros trimestres de 1998.

Quanto ao mérito alegou, em síntese, que o saldo de lucro inflacionário considerado pela fiscalização contemplou a incorporação, ao saldo do lucro inflacionário a realizar a partir de janeiro de 1993, da diferença IPC/BTNF de que trata a Lei 8.200, de 1991, mas que a faculdade prevista nos artigos 2º e 3º da Lei não foi por ela exercida, conforme se observa nas cópias dos balanços de encerramento dos anos de 1990 e 1991, que juntou.

Aduziu que, caso a correção IPC/BTNF fosse obrigatória, o seu valor não poderia ser, como foi, corrigido monetariamente até janeiro de 1993, quando foi adicionado ao saldo de lucro inflacionário anterior. *“Demais disso, a correção monetária pelo IPC não afetaria somente o saldo do Lucro inflacionário a ser realizado ao longo dos anos, mas também todas as contas do ativo que estariam sujeitas a correção monetária, como as obrigações assumidas pela sociedade, valores constantes do Patrimônio Líquido, etc... É a contrapartida dessa correção deveria ser realizada em item apartado no balanço de encerramento.”*

Alegou, ainda, que a alteração do lucro inflacionário pela autoridade fiscal, com o acréscimo da correção IPC/BTNF, obriga a consideração das realizações mínimas obrigatórias nos períodos anteriores aos do lançamento, calculadas sobre esse saldo alterado, bem como das realizações efetuadas pela contribuinte em declarações de rendimentos: CR\$ 4.676.076,00 realizados em julho de 1993 e realizações efetivadas ao longo do ano de 1996, que estão devidamente espelhadas no SAPLI. Lembrou que esses argumentos já foram expostos nos autos do processo nº 19515.000091/2003-62, em que foi retificado o lucro inflacionário realizado no ano-base 1997 também de forma injustificada;


Os autos foram baixados em diligência, e a contribuinte foi cientificada do relatório final da diligência, não tendo apresentado manifestação.

A Turma de Julgamento rejeitou a preliminar de decadência e deu provimento parcial ao recurso, apenas para considerar as realizações obrigatórias não efetuadas pelo contribuinte a partir de 1993 em virtude de não ter reconhecido a diferença IPC/BTNF do ano-base 1990, cujo efeito foi a amortização sobre o saldo acumulado em 1995.

Ciente da decisão em 02 de outubro, a interessada ingressou com recurso em 22 do mesmo mês.

Em sua peça recursal reitera a preliminar de decadência para os três primeiros trimestres de 1998, por ter sido notificada do lançamento em 25 de novembro de 2003.

No mérito, reedita as razões de defesa declinadas na impugnação, quais sejam: não obrigatoriedade de reconhecimento da diferença IPC/BTNF, não aplicação do Decreto nº 332/91, descabimento da correção complementar sobre os valores controlados na Parte B do Lalur. Além disso, refuta a decisão recorrida que, não obstante tenha recomposto a base para calcular as realizações obrigatórias mínimas, deixou de adotar esse procedimento em relação ao ano-calendário de 1996.

É o relatório. 

Voto

SANDRA MARIA FARONI. RELATORA.

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A interessada suscitou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1998. A decisão recorrida rejeitou-a ao argumento de que, por se tratar de lançamento de ofício, a decadência deve ser examinada, exclusivamente, à luz do que prescreve o inciso I, do art. 173, do Código Tributário Nacional.

Tem razão a Relatora quando diz que o lançamento feito corresponde à modalidade de “lançamento de ofício”. Efetivamente, qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir que, em se tratando de lançamento de ofício, a decadência se rege pelo art. 173, I, do CTN.

O lançamento de ofício para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcorrido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

A natureza do lançamento a que se submete determinado tributo é aquela prevista em sua legislação específica, e, conforme a participação do contribuinte, pode ser por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149, caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação) e, portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade, ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

Assim, ressalvada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo :

a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue do lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147), ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único),

 5

o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos caso de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); (2) da data em que se tornou definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior por vício formal (art. 173, inc. II); ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, parágrafo único).

No caso da letra b (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando específico emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173, I, do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo. Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o “por homologação”, o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral; (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação.

No presente caso, não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, a regra é a do § 4º do art. 150, e em 25 de novembro de 2003 a autoridade tributária não mais estava autorizada a rever o lançamento relativo aos três primeiros trimestres de 1998.

Acolho a preliminar.

Passo ao mérito.

Alega a Recorrente que o art. 2º da Lei nº 8.200, de 1991, instituiu obrigação de efetuar a correção monetária especial das contas de Ativo Permanente com base em índice que reflita a variação geral de preços, mas apenas a facultou. Argumenta que o art. 32 do Decreto nº 332, de 1991, ao obrigar a correção especial, extrapolou a lei. E que o art. 40 do mesmo Decreto, ao determinar que todas as pessoas jurídicas deveriam reconhecer a diferença IPC/BTNF sobre as adições, exclusões e compensações controladas no LALUR desde 1989, o fez sem fundamento legal.

A Lei nº 8.200/91 estabelece duas formas correção monetária, de maneira a considerar os expurgos inflacionários que afetaram os balanços das empresas a partir do ano de 1990.

MF

A primeira, denominada “*correção especial do ativo permanente*”, prevista no art. 2º da Lei, é facultativa, e permitia que as empresas, independentemente de laudo, atualizassem seu ativo permanente, em 31.01.91, por quaisquer índices que refletissem a variação geral dos preços.

A segunda, conhecida como “*correção monetária complementar IPC/BTNF-90*”, prevista no art. 3º da Lei nº 8.200/91, é obrigatória, e deveria ser feita em 1991, mas referida ao balanço de 1990. Determinou, o art. 3º da Lei, que os efeitos fiscais do resultado (credor ou devedor) dessa correção monetária complementar fossem extra-contábeis.

De acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 8.200, de 1991, se o saldo dessa correção complementar resultasse credor, seria computado na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado.

Improcedente, pois, a alegação de que o art. 32 do Decreto nº 332, de 1991, extrapolou a lei, pois não está ele regulamentando a correção facultativa, tratada no art. 2º da Lei, e que era restrita aos bens do ativo permanente.

Todavia, conforme já apontou a decisão recorrida, a divergência de valores registrados a título de saldo de lucro inflacionário acumulado tem origem na aplicação da diferença IPC/BTNF sobre o “Lucro Inflacionário Acumulado em 31/12/89”, e não sobre o balanço encerrado em 31/12/90.

Alega a recorrente descabimento da correção complementar sobre os valores controlados no LALUR.

O art. 40 do Decreto 332/91 regulamenta a Lei nº 8.200/91, cujo art. 1º se reporta à correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89.

A Lei nº 7.799, de 1989, dispôs sobre a correção monetária das demonstrações financeiras, estabelecendo, no seu artigo 3º, que tal correção tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base. Seu art. 4º determinou que os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do período-base serão computados na determinação do lucro real.

O inciso I do referido art. 4º, ao relacionar as contas sujeitas à correção, mencionou, na alínea “f”, outras contas que venham a ser determinadas pelo Poder Executivo, considerada a natureza dos bens ou valores que representem. E o inciso IV determinou o cômputo, no lucro real, do saldo da conta especial destinada ao registro das contrapartidas dos ajustes de correção monetária, se credor.

O art. 15 da lei criou a obrigação, para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, de manter Livro Razão Auxiliar em BTN Fiscal, no qual as contas sujeitas à correção monetária seriam escrituradas adotando-se como unidade de conta o valor do BTN Fiscal.

O art. 19 estabeleceu que, por ocasião do levantamento do balanço, os saldos corrigidos das contas da escrituração comercial serão determinados mediante a conversão ao

JCT

padrão monetário, dos saldos do Razão Auxiliar em BTN Fiscal, com base no valor do BTN Fiscal no dia do balanço a corrigir.

O art. 20 determinou que o saldo credor da conta de correção monetária seja computado na determinação do lucro real, mas assegurou ao contribuinte opção para diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado.

O § 3º do art. 21 determinou que o lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação do valor do BTN Fiscal entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do exercício da correção.

O art. 28 dispôs que os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, sejam corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

Como visto, a Lei nº 8.200/91, que trata da correção monetária de balanço pelo IPC, reporta-se à correção monetária prevista na Lei nº 7.799/89 que, em seu artigo art. 3º, prevê que “a correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base”. E os dispositivos da Lei nº 7.799/89, referidos neste voto, demonstram ser equivocado o entendimento de descabimento da correção complementar dos valores controlados no LALUR.

Portanto, nos termos da Lei nº 7.799/89 (art. 21, § 3º) e Decreto nº 332/91 (art. 40), o saldo do lucro inflacionário a realizar existente em 31/12/89 deve ser corrigido com base na variação anual do índice previsto em lei, e tal atualização é efetuada antes da realização do lucro inflacionário que vier a ocorrer no ano.

A Lei nº 7.799, de 1989 é dirigida a toda a escrituração do contribuinte em que estejam registrados valores sujeitos à correção monetária pelo BTNF e que devam ser levados em consideração na apuração do lucro real e, portanto, do imposto de renda devido.

Assim, não merece acolhida a alegação de que o art. 40 do Decreto nº 332/91 não teria base legal. A sistemática de correção monetária do saldo do lucro inflacionário a realizar já estava prevista na Lei nº 7.799/89, sendo que a Lei nº 8.200/91 alterou o índice de atualização para o período-base de 1990, que deixou de ser o BTN fiscal, e passou a adotar o IPC.

Quanto à alegação de que a decisão recorrida, ao recompor a base para calcular as realizações obrigatórias mínimas, deixou de considerar as baixas por decadência em relação ao ano-calendário de 1996, não tem razão a recorrente, pois a partir de 31/12/95 as realizações não mais sofrem influência das baixas, uma vez que são calculadas sempre sobre o saldo acumulado naquela data.

Pelas razões expostas, acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1998, e quanto ao mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de junho de 2009


SANDRA MARIA FARONI

