




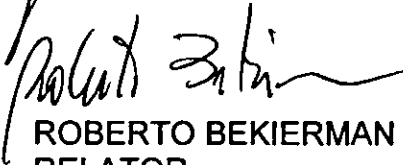
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Recurso n.º : 143.699  
Matéria : IRPJ - EX.: 2000  
Recorrente : ALMEIDA & COSTA LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em BELÉM/PA  
Sessão de : 10 DE AGOSTO DE 2005  
Acórdão n.º : 105-15.242

IRPJ - INEXISTÊNCIA DE DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA  
IPC/BTNF - LUCRO INFLACIONÁRIO - OPÇÃO POR REALIZAÇÃO  
ANTECIPADA A MENOR - A opção por amortização integral e  
antecipada do lucro inflacionário, nos termos do art. 33 da Lei nº 8541/92  
não impede o lançamento complementar decorrente de erro de cálculo  
no valor do lucro inflacionário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto  
por ALMEIDA & COSTA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do  
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLOVIS ALVES  
PRÉSIDENTE  
  
ROBERTO BEKIERMAN  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: NADJA RODRIGUES  
ROMERO, DANIEL SAHAGOFF, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente  
Convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS  
DA SILVA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro  
IRINEU BIANCHI.



Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242  
  
Recurso n.º : 143.699  
Recorrente : ALMEIDA & COSTA LTDA.

## RELATÓRIO

ALMEIDA & COSTA LTDA., pessoa jurídica qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 155/166, do Acórdão nº 2.378, de 23/04/2004, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Belém - PA, fls. 147/152, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 01, de 07.10.2003.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02/10, as exigências, decorrentes de fiscalização levada a efeito na autuada, se referem ao ano-calendário de 1999 e correspondem às seguintes infrações:

- a) não realização integral do lucro inflacionário por ocasião da mudança de regime, do lucro real, para o lucro presumido;
- b) não reconhecimento da diferença IPC/BTNF na conta de lucro inflacionário relativa ao ano de 1991;
- c) utilização de Índice errado, inferior ao legal, na correção do ano de 1988.

Impugnando o feito às fls. 125/136, a interessada alegou, em síntese:

- a) ter decaído o direito do Fisco de lançar o IRPJ, em outubro de 2003 referente às infrações apontadas, porque os respectivos fatos geradores teriam ocorrido em 1988 (erro de Índice aplicável à correção), 1991 (desconsideração da diferença IPC/BTNF na correção do saldo então existente de lucro inflacionário) e 1994 (mudança de regime de tributação, para o lucro presumido), portanto mais que 5 anos antes do lançamento;
- b) não ter a fiscalização demonstrado que não houve realização da correção IPC/BTNF, que teria sido informada na declaração de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____  _____
---------------------------

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

1991, nem justificado o índice de 15,8188 utilizado em 1988, especialmente considerando que o SAPLI apontara diferença menor do que a descrita no auto de infração;

c) não ter a multa isolada sustentação jurídica válida e ter ela caráter confiscatório, devendo ser aplicada, se mantida a autuação, a multa moratória de 2% prevista no art. 52 da Lei nº 9.298, de 01.08.1996, por analogia ao direito civil e por respeito à proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento;

d) serem os juros excessivos, atingindo cerca de 85% do débito, quando deveriam se limitar a o dobro dos juros legais de 6% ao ano, a teor do art. 1062 do Código Civil, e não podendo ser eles cumulativos (anatocismo); e

e) que o valor exigido extrapola a capacidade contributiva da contribuinte.

Na decisão recorrida (fls. 103/111), por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente em parte, concluindo:

a) que o termo inicial do prazo decadencial no caso do lucro inflacionário somente se opera quando o imposto se torna juridicamente exigível pela Fazenda;

b) que a Lei nº 9.430, de 27.12.1996, determinou que o lucro inflacionário acumulado até a mudança de regime de apuração do IRPJ, do lucro real para o lucro presumido, fosse integralmente oferecido à tributação no primeiro período de apuração do lucro presumido;

c) que então impugnante havia alterado seu regime para o lucro presumido em 1999, devendo, então realizar a totalidade do seu lucro inflacionário;

d) que o Lalur apresentado pelo contribuinte divergiu do SAPLI, sendo correto o índice utilizado por este último;

e) que a multa e os juros de mora aplicados seguiram o que determina a legislação tributária;

f) que o princípio da capacidade contributiva é dirigido ao legislador, não podendo a autoridade administrativa apreciar discricionariamente a situação do contribuinte, salvo se por autorização legal, calcada no art. 172 do CTN.



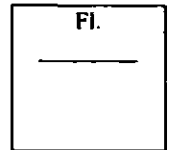
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

No recurso voluntário, a interessada manifesta inconformidade com a decisão e limita-se a repisar os argumentos apresentados na impugnação original.

É o relatório.



Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

## VOTO

Conselheiro ROBERTO BEKIERMAN, Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, tendo sido feito o arrolamento de fls 167 em valor condizente com a exigência legal; preenchidos todos os pressupostos de sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Constam dos autos cópias das declarações de IRPJ relativas aos anos-calandário de 1991 (fl. 23), 1994 (fl. 143), 1995 (fl. 137) e 1999 (fl. 32), do SAPLI (fl. 52 e segs.) e do Lalur (fls. 62 a 109). Pela análise dos documentos verifica-se que:

- a) a recorrente optou pelo lucro real até 1993 e nos anos de 1996 a 1998;
- b) a recorrente optou pelo lucro presumido em 1994, 1995, 1999 e 2000;
- c) o saldo de lucro inflacionário apurado no SAPLI difere do existente no Lalur em 31.12.1999 porque:
  - o índice de correção adotado no Lalur para corrigir o saldo existente em 1988, atualizando-o para 1989 foi de 2,28506 (fl. 84), enquanto o SAPLI adotou o índice de 15,8188 (fl. 52);
  - o SAPLI registra o saldo credor da diferença de correção monetária BTNF/IPC em 1991 (indicado na respectiva declaração de IRPJ), que não é controlado no Lalur e, conseqüentemente, não foi adicionado posteriormente ao lucro inflacionário;
  - em 1991 e 1992, o SAPLI controla a aplicação da diferença de correção monetária BTNF/IPC sobre o saldo de lucro inflacionário a realizar existente em 31.12.1999, consolidando-o em 1993, o que não é registrado no Lalur.

Como dito, a recomposição do lucro inflacionário é calcada em três elementos, a saber:

- a) diferença no índice de correção monetária utilizado para corrigir o saldo de lucro inflacionário existente em 1988;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

- b) a correção pela diferença BTNF x IPC relativa ao ano de 1990, do saldo de lucro inflacionário existente em 31.12.1989 e registrado no Lalur;
- c) a adição, a partir de 1993, dessa diferença de correção monetária sobre o saldo credor da conta de correção monetária de balanço de 1990.

O índice utilizado para corrigir o lucro inflacionário existente em 31.12.1988 até o encerramento do ano de 1999 foi apurado de forma coerente com o art. 21, § 3º da Lei nº 7.799/1989, sendo correta sua aplicação nos termos do auto de infração.

Quanto à correção monetária do saldo do lucro inflacionário existente em 1999 pela dita diferença BTNF x IPC, entendo que assiste razão ao recorrente. De fato, neste particular, o auto de infração supostamente se sustenta em artigo indefinido da Lei nº 8.200/1991. Desta lei, apenas o art. 3º tem alguma possível relação com o caso em tela, assim dispondo em sua redação original:

"Art. 3º. A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativas ao período-base de 1990, que corresponde à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I – poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II – será computada 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, quando se tratar de saldo credor."

Ora, o artigo transcrito determina um tratamento especial para a correção monetária das demonstrações financeiras que haviam sido objeto de expurgo em 1990, diferindo os efeitos de redução ou majoração do imposto de renda, advindos daquela correção monetária de balanço, para os anos subseqüentes. Em nenhum momento a lei determina a aplicação da diferença de correção monetária aos valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____
--------------

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

controlados extra-contabilmente, como sói ser o caso do lucro inflacionário controlado na Parte B do Lalur. Como a adição de qualquer valor ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real afeta diretamente o valor do tributos, tal adição somente pode ser exigida por lei em sentido estrito, em respeito ao princípio da legalidade estrita constante do art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988. É por esta razão que não pode prevalecer o disposto nos arts. 21 e 38, parágrafo único, do Decreto nº 332, de 4.11.1991, citados no auto de infração, ou, ainda, no art. 40 do mesmo decreto, ao qual o auto de infração sequer faz menção.

A despeito de meu entendimento particular, curvo-me à jurisprudência desta Casa, no sentido de que deve ser integralmente aplicada a correção monetária expurgada em 1990 sobre os saldos existentes na parte B do Lalur em 1999. Assim, resta ultrapassada a questão.

No que se refere à diferença de correção monetária de BTNF x IPC existente em 1991, esta constava da declaração de imposto de renda apresentada referente ao ano-base de 1991, somente apresentada pela contribuinte em 1995 (fl. 31, linha 28), e serviu para alimentar o SAPLI feito pela fiscalização.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já afastou a alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 8.200/1991, por suposta retroatividade. Com efeito, no RE 201465 (Relator para o acórdão, Min. Nelson Jobim), o STF reafirmou o princípio da independência dos exercícios e considerou constitucional a opção do legislador de conceder deduções parceladas, a partir de 1993, dos efeitos negativos decorrentes da correção monetária expurgada de 1990. A *contrariu sensu*, também admitiu adições em exercício supervenientes à validade da lei que as determina, ainda que justificadas por efeitos econômicos pretéritos

Em suma, admito que a recomposição do lucro inflacionário e do saldo credor de correção monetária BTNF x IPC está correta. Deve-se, portanto, analisar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. _____  _____
---------------------------

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

alegação de ter decaído o direito de o Fisco lançar de ofício, em 07.10.2003, tributo com base em erros cometidos entre 1988 e 1989.

A jurisprudência pacífica deste Conselho é no sentido de que o prazo decadencial somente começa a fluir quando se torna possível para a Fazenda exigir o tributo. Em se tratando de lucro inflacionário, as regras que autorizam o diferimento por parte do contribuinte de parcelas do saldo impedem que o lançamento seja feito de ofício em relação a essas parcelas diferíveis. Em contraposição, inicia-se a contagem do prazo decadencial em relação às parcelas de realização obrigatória para o contribuinte. Neste contexto, o cálculo do auto de infração deveria ter considerado a realização obrigatória, ano a ano, desde que se verificou erro na apuração do lucro inflacionário, isto é, desde 1988. Em seu cálculo, o fiscal atuante somente excluiu as parcelas de realização obrigatória referentes aos anos de 1996 a 1998. Todavia, lançado o auto de infração em outubro de 2003, as parcelas de realização obrigatória que afetariam o cálculo do imposto desde 1988 até o 3º trimestre de 1998 devem ser expurgadas do cálculo por ter se operado a decadência.

No cálculo dessa realização mínima, deve-se perceber que a recorrente optou pela tributação com base no lucro presumido no exercício de 1994, quando vigente o art. 33 da Lei nº 8.541/1992, *verbis*:

“Art. 33. A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido, que possuir saldo de lucro inflacionário acumulado anterior à opção, deverá tributar mensalmente o correspondente a 1/240 deste saldo até 31 de dezembro de 1994 e 1/120 a partir do exercício financeiro de 1995.

Parágrafo único. Poderá a pessoa jurídica de que trata este artigo fazer a opção pela tributação prevista no artigo 31 desta Lei.”

A recorrente não exerceu a opção do parágrafo único transcrito e, portanto, a realização mínima deveria obedecer a regra do *caput*, até o momento em que a recorrente tornou a apurar o seu IRPJ pelo lucro real em 1996. Já em 1999, quando



Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

novamente optou pelo lucro presumido, sujeitou-se à nova regra vigente, isto é, ao art. 54, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

“Art. 54. A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.”

Estabelecida a necessidade de recálculo do tributo lançado de ofício e a forma como deverá ser feito esse recálculo, passamos a analisar sumariamente as demais alegações da recorrente, que entendo devem ser afastadas. Com efeito:

- (a) a fiscalização demonstrou que não houve realização da correção IPC/BTNF mediante a juntada do Lalur, em que restou provada que dita diferença de correção monetária sequer foi escriturada e controlada e, portanto, também não foi realizada;
- (b) não há diferença entre o cálculo existente no SAPLI e o do auto de infração;
- (c) a despeito do alegado pelo recorrente, não há lançamento de multa isolada, sendo apenas exigida a prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, em função de pagamento a menor de imposto e juntamente com este;
- (d) a multa específica prevista na legislação tributária sobrepõe-se à da legislação civil, inaplicável à espécie; e
- (e) a capacidade contributiva do contribuinte deve ser verificada no momento da ocorrência do fato gerador; a existência do lucro denota essa capacidade contributiva, razão porque não pode ser afastada a exigência em decorrência de fatos supervenientes atinentes à capacidade do contribuinte saldar a dívida constituída.

Em síntese, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que seja diminuído do lucro inflacionário tributável existente no final do primeiro trimestre



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo n.º : 10240.000966/2003-29  
Acórdão n.º : 105-15.242

de 1999, tributável em decorrência de opção pelo lucro presumido, as parcelas de realização mínima do lucro inflacionário desde 1988, quando apurado erro do índice aplicado, até setembro de 1998, por ter decaído a possibilidade do lançamento de ofício em relação a esses períodos.

Sala das Sessões - DF, em 10 de agosto de 2005.

  
ROBERTO BEKIERMAN