



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

Processo nº 10580.011328/2005-44
Recurso nº 169.549 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.482 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente UCAR PRODUTOS DE CARBONO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

IRPJ SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO — DIFERENÇA IPC/BTNF — TRIBUTAÇÃO INTEGRAL. - Não havia a obrigação de se apurar a correção monetária da diferença IPC/BTNF sobre o saldo do lucro inflacionário em 31/12/1989, quando o mesmo tivesse sido integralmente tributado em 31/12/1990. Isto porque tal determinação só existia para os valores que constituíam adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, conforme disposto no art. 40 do Decreto nº 332/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento integral ao recurso voluntário, vencidos o relator e o conselheiro Antônio Bezerra Neto, que negavam provimento quanto à parcela referente ao lucro inflacionário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Viviani Aparecida Bacchmi e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 140v-143):

Trata o processo em questão de Auto de Infração, referente ao ano-calendário de 2000, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, às fls. 02 a 08, no valor de R\$116.324,71 (cento e dezesseis mil, trezentos e vinte e quatro reais e setenta e um centavos), além da multa de ofício e dos juros de mora, provenientes de:

1) ausência de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, do lucro inflacionário realizado, no ano-calendário de 2000, sem observância do percentual de realização mínima previsto na legislação de regência. O enquadramento legal aponta infração ao artigo 8º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; artigos 6º e 70 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; e artigos 249, inciso I, e 449 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

2) glosa da dedução a título de redução por reinvestimento, apurada com base no lucro da exploração, no ano-calendário de 2000, pela constatação de que a empresa procedeu ao cálculo incorreto do benefício. O enquadramento legal aponta infração aos artigos 544 e 612 do RIR/1999.

Relatando os fatos ocorridos, o Autuante declara, em síntese, que:

—em 21/10/2005, o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos quanto às divergências encontradas na sua DIPJ/2001, relativa ao ano-calendário de 2000. Uma das divergências refere-se ao lucro inflacionário não realizado, conforme a ficha 01 dessa declaração, embora haja saldo consolidado em dezembro de 1995, constante do Demonstrativo do Lucro Inflacionário presente no sistema SAPLI, totalizando R\$31.945,54. Por determinação legal, o sujeito passivo é obrigado a realizar, anualmente, no mínimo, 10% desse saldo, a partir de 1996, por conseguinte, R\$3.194,55;

—em 28/10/2005, compareceu a este SEFIS o Sr. Waldélio Araújo da Paixão, procurador da Fiscalizada, alegando que todo o saldo do lucro inflacionário foi realizado em 1990. Pelo sistema SAPLI, o fato procede, porém, em 1991, restou um saldo de Lucro Inflacionário a Realizar, de 31/12/1989, relacionado à

diferença IPC/BTNF, o qual, corrigido monetariamente, culminou no saldo a realizar em dezembro de 1995;

—o citado procurador foi reintimado, mediante Termo de Reintimação Fiscal nº 001, para contestar a mencionada constatação, mas nada acrescentou;

—a outra divergência refere-se ao incentivo de Redução por Reinvestimento, registrado na linha 11 da ficha 12A da DIPJ/2001, no valor de R\$115.526,07, estar a maior. Apesar de o cálculo do incentivo, presente à linha 32, ficha 10, estar correto, ao ser transportado para a ficha 12A, linha 11, não respeitou as instruções de preenchimento da ficha 12A da DIPJ/2001, de que o valor a ser registrado na linha 12A/11 não poderia ser superior à diferença entre o valor da linha 12A/11 e a soma dos valores das linhas 12A/04, 12A/05, 12A/06, 12A/07, 12A/08, 12A/09 e 12A/10;

—considerando a referida limitação e os valores declarados pelo sujeito passivo na ficha 12A, encontra-se uma diferença negativa, o que impede o contribuinte de usufruir a Redução por Reinvestimento;

—o procurador da Fiscalizada, Sr. Waldélio Araújo da Paixão, informado sobre o fato, ao comparecer ao SEFIS, em 28/10/2005, não apresentou elementos hábeis para descaracterizar a mencionada constatação. Em face do exposto, não resta alternativa, exceto lavrar o presente auto de infração;

Às fls. 82 a 108, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

- a primeira parte da autuação refere-se à não realização do lucro inflacionário. Ocorre, contudo, que inexistente a infração supostamente cometida pela Impugnante, como se demonstrará a seguir. Para o período-base de 1989, a correção monetária do balanço deveria ser apurada com base na variação do BTN Fiscal, nos termos do art. 1º da Lei nº 7.789/89. Assim procedeu a Impugnante, realizando todo o saldo de Lucro Inflacionário Acumulado em 31/12/1990, como demonstra a DIPJ/1991, ano-calendário 1990, e o sistema SAPLI da Receita Federal;*

- convencido de que o critério de correção monetária pelo BTNF não refletia a realidade inflacionária do País, o legislador editou, em 1991, a Lei nº 8.200, cujo artigo 3º continha dupla previsão relativamente ao resultado de correção monetária (IPC/BTNF), a saber: a) autorizava a dedução do saldo devedor a partir do período de apuração de 1993; e b) pretendia a tributação do saldo credor a partir do período de apuração de 1993. Esse dispositivo legal foi regulamentado pelo Decreto nº 332/91 (transcreve os artigos 32 e 40, § 3º), que, em muitos aspectos, extrapolou o conteúdo da própria Lei;*

- analisando os termos do citado Decreto, a fiscalização corrigiu o saldo de lucro inflacionário existente no SAPLI, em 31/12/1989, pela diferença de correção monetária IPC/BTNF,*

apurando IRPJ a pagar, desconsiderando por completo o fato de que, quando do advento da Lei nº 8.200/91, a Impugnante não somente tinha efetuado a correção monetária nos termos da Lei nº 7.799/89, então vigente, como também já tinha realizado integralmente, em 1990, o saldo de lucro inflacionário acumulado;

• está-se, pois, diante de ato jurídico perfeito, não passível de ser atingido por alterações posteriores introduzidas pela Lei nº 8.200, o que representaria ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária, segundo a qual esta lei posterior seria aplicável apenas aos fatos geradores futuros e aos pendentes, entendidos estes últimos como aqueles que já se iniciaram mas ainda não encerraram (art. 150, III, "a", da CF/88 e art. 105 do CTN). O princípio da irretroatividade está implícito no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que assim dispõe: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". Sobre a matéria, transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

• com a edição da Lei nº 8.200/91, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da medida liminar requerida na ADI nº 712-MC/DF, reconheceu a possibilidade de aplicação da diferença IPC/BTNF em exercícios anteriores (efeito retroativo da Lei), por considerar a correção complementar mero benefício fiscal ditado por opção política do legislador, visto que sob o enfoque das empresas que apresentaram saldo devedor de correção monetária e, conseqüentemente, arcaram com tributação mais elevada (transcreve trecho da ementa desse julgado). Posteriormente, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.465-6, no qual se decidiu pela constitucionalidade da Lei nº 8.200/91, o STF reiterou esse posicionamento (transcreve trecho voto do ministro Nelson Jobim);

• importante notar que a Impugnante não registrou qualquer correção monetária complementar nos termos do art. 30 da Lei nº 8.200/91, seja sobre suas contas de balanço, seja sobre os valores registrados na Parte "B" do LALUR, não tendo, portanto, auferido qualquer efeito benéfico, como bem reconheceu a fiscalização. Nessa hipótese, as alterações da referida Lei, longe de instituir benefício fiscal, trariam para a Impugnante notório prejuízo, pois agravariam a sua carga tributária. Logo, estando-se diante de prejuízo e não de benefício, não seria cabível, à luz da jurisprudência do STF, a pretensão fiscal de retroagir os efeitos da Lei nº 8.200/91, para aplicá-los sobre o lucro inflacionário acumulado em 31/12/1989. Em síntese, a Impugnante seguiu os ditames da Lei nº 7.799/99, subordinando-se ao BTNF para fins de cálculo da correção monetária em 31/12/1989 e realizando, em 1990, todo o saldo de lucro inflacionário acumulado, caracterizando ato jurídico perfeito, o qual anularia os efeitos da Lei nº 8.200/91;

• por outro lado, caso superadas essas alegações, o que se admite apenas para argumentar, sustentando-se que os efeitos

da Lei nº 8.200/91 possam retroagir ainda que em prejuízo ao contribuinte, forçoso concluir que não havia a obrigação legal de apuração da diferença de correção monetária IPC/BTNF em relação ao saldo de lucro inflacionário acumulado existente em 31/12/1989, realizado em 1990. Pelo contrário, determinação dessa natureza só existiria para os valores que constituíssem adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, nos termos do art. 40 do Decreto nº 332. No caso em exame, contudo, como se pode notar no próprio SAPLI, não existia valor a ser computado a partir do período-base de 1991, pois o lucro inflacionário foi integralmente realizado em 1990. Nesse sentido transcreve ementas de julgados do 1º Conselho de Contribuintes;

• ainda que fossem superadas as questões anteriores, o que se admite apenas para argumentar, deve ser afastada a aplicação da multa e dos juros, ante os termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN (transcreve), que tem por escopo resguardar os contribuintes que, como no caso da Impugnante, pautam sua conduta na lei e na obediência aos atos administrativos, no caso, seguindo os ditames da Lei nº 7.799/89, ao utilizar o BTNF para calcular a correção monetária em 31/12/1989, tendo realizado integralmente, em 1990, o saldo do lucro inflacionário acumulado. Portanto, também quanto à aplicação da multa e dos juros, apresenta-se insubsistente o lançamento fiscal;

• além da já questionada infração descrita no item I do Auto de Infração, a fiscalização glosou a dedução a título de Redução por Reinvestimento (benefício concedido a empresas instaladas na área da SUDENE) considerada na DIPJ/2001. Alegou-se que, embora o cálculo estivesse correto, este não poderia ser integralmente aplicado para fins de reinvestimento, em razão da existência de limite máximo para tanto. Este entendimento não merece prosperar porque não existe qualquer previsão legal nesse sentido, estando prevista unicamente nas Instruções de Preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ);

• a Impugnante, por estar sediada e possuir empreendimento industrial na área da SUDENE, faz jus aos seguintes benefícios fiscais: a) isenção e redução do imposto de renda e adicional com base no lucro da exploração e b) depósito para reinvestimento. A legislação de regência do depósito para reinvestimento está consolidada no artigo 612 do RIR/99 (transcreve), sendo basicamente composta pela Lei nº 8.167/91, arts. 1º, inciso II, 19 e 23; Lei nº 8.191, art. 4º e Lei nº 9.532/97, art. 2º. A Impugnante calculou o valor a ser reinvestido da seguinte forma: 30% sobre 15% da parcela tributada do lucro da exploração, em conformidade com o disposto no art. 612 do RIR/99, encontrando o valor de R\$115.526,07 (linha 10/32 da ficha 10 da DIPJ/2001);

• entendeu a fiscalização que esse montante estaria limitado à soma algébrica das linhas: [12A/01 — (12A/04 + 12A/05 + 12A/06 + 12A/07 + 12A/08 + 12A/09 + 12A/10)J. Na verdade,

o que se pretende é garantir que o valor da Redução por Reinvestimento seja inferior ao valor devido a título de IRPJ, computadas as deduções previstas decorrentes de incentivos diversos. Na medida em que, considerando como valor inicial para cálculo do pretense limite, adotou-se apenas a linha 12/01 (imposto à alíquota de 15%), atendo-se, exclusivamente, às Instruções de Preenchimento da DIPJ, adotou o fisco o sistema de "dois pesos duas medidas", pois, deduziu, em seu cálculo, o valor da Isenção e Redução do Imposto, no total de R\$5.387.965,84 (ficha 12A, linha 10), valor este cuja apuração levou em conta o adicional (que corresponderia à linha 12/03), no valor de R\$3.081.152,85, mas desconsiderou, o referido valor, discrepância que não pode prevalecer, pois macula a exigência fiscal;

- a fiscalização não indicou qualquer dispositivo legal que previsse a suposta limitação ao usufruto da Redução por Reinvestimento, exatamente porque inexistente. Tanto é assim que ao descrever os fatos e informar a origem da suposta restrição, a autoridade fiscal limitou-se a citar as Instruções de Preenchimento da DIPJ, para o ano-calendário de 2000, sem mencionar as normas específicas que determinariam a limitação. O art. 544 do RIR/99, mencionado no Auto de Infração, versa sobre o cálculo do lucro da exploração, que em nenhum momento foi questionado. Já o também mencionado art. 612 do RIR/99 limita-se a reconhecer a possibilidade das pessoas jurídicas sediadas nas áreas da SUDAM e SUDENE aplicarem, para reinvestimento, um percentual do imposto de renda devido com base no lucro da exploração, ou seja, esse artigo também não estabelece limite máximo para aplicação em reinvestimento;*

- note-se que, ao instituir limitações não previstas em lei, a fiscalização, ainda que indiretamente, agravou a carga tributária da Impugnante, violando o princípio da legalidade insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88. Convém recordar que, em matéria tributária, a atividade administrativa é estritamente vinculada à lei, conforme arts. 30 e 142 do CTN, cabendo à autoridade administrativa cumprir as determinações legais, furtando-se a quaisquer outras avaliações. Assim sendo, ante a inexistência de disposições legais que limitem a aplicação desse incentivo ou que proíbam o cômputo do adicional do IR para fins de sua suposta verificação, é de se reconhecer a ilegalidade da exigência contida no Auto de Infração, impondo-se seu imediato cancelamento;*

- nesse sentido, transcreve trechos de decisões do STF, do art. 108, § 1º do CTN, bem como de ementas de julgados do Conselho de Contribuintes. Por outro lado, ainda que superado esse entendimento, o que se admite apenas para argumentar, o procedimento adotado pela fiscalização não foi uniforme, gerando uma verdadeira distorção no cálculo matemático. Explica-se: deixou-se de considerar o adicional do IR informado na ficha 12A, linha 03 da DIPJ 2001, no montante de R\$3.081.152,85. Contraditoriamente, esse mesmo cálculo levou em consideração a Isenção e Redução de Imposto informada na*

ficha 12A, linha 10, no total de R\$5.387.965,84, cuja apuração, por seu turno, considerou o adicional;

• notória, portanto, a divergência de critérios existente no raciocínio adotado pela fiscalização. Isto porque, ou se exclui o adicional do IR declarado na ficha 12A, linha 03, hipótese em que, por coerência lógica, também seria necessário desconsiderar o adicional que integra a parcela a deduzir a título de isenção/redução, declarada na ficha 12A, linha 10, ou se computa o adicional do imposto, mantendo-se, também, esse adicional no valor da aludida isenção/redução do imposto. O que não pode prevalecer é o sistema adotado pelo fisco, que deixa de computar o adicional do imposto, mas, ao mesmo tempo, leva em conta o valor da isenção/redução agregada por este adicional;

• a Impugnante elaborou dois cálculos do valor da isenção/redução do imposto, um levando em consideração o adicional e outro desconsiderando-o. Em nenhum dos exemplos foi apurado "resultado negativo" que impedisse a Impugnante de usufruir da Redução por Reinvestimento, ao contrário do "resultado negativo" apurado pela fiscalização, no valor de R\$767.994,12, o qual decorre de utilização de critério não uniforme de cálculo. Ante o exposto, impõe-se também o reconhecimento da insubsistência da exigência fiscal constante do item 2 do Auto de Infração.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 109 a 131.

A 2ª Turma da DRJ Salvador, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento, por meio do Acórdão nº 15-15.944, assim ementado (v. fls. 140):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993, 1994, 1996, 1997, 1998, 1999

DECADÊNCIA PARCIAL. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. LUCRO INFLACIONÁRIO.

Tratando-se de lançamento decorrente de falta de realização do lucro inflacionário, ainda que no período-base objeto do lançamento não tenha ocorrido a decadência, há que se excluir do saldo do lucro inflacionário acumulado as parcelas relativas

à realização mínima obrigatória em cada período-base anterior alcançado pelo prazo decadencial.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA.

A partir de 10 de janeiro de 1996, constatada a falta de realização mínima do saldo do lucro inflacionário acumulado, cabe exigir, em cada período-base, o imposto correspondente à parcela não oferecida à tributação, apurada com base no lucro inflacionário existente em 31/12/1995.

REDUÇÃO POR REINVESTIMENTO. ADICIONAL DO IMPOSTO.

O montante do adicional do imposto de renda não pode ser reduzido a qualquer título além de não compor a base de cálculo da redução por reinvestimento, benefício este cujo efetivo aproveitamento está limitado, conjuntamente com outros incentivos fiscais, ao valor do imposto devido.

Lançamento Procedente em Parte

Intimada desse Acórdão em 28/10/2008 (fls. 153), a contribuinte apresentou em 26/11/2008 o Recurso Voluntário de fls. 154-202, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnatória.

Nestes termos, requereu o cancelamento integral das exigências constantes dos presentes lançamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Passo a analisar as alegações da Recorrente, na ordem em que foram apresentadas em sua peça recursal:

Tributação da parcela de realização mínima do lucro inflacionário, correspondente à diferença entre o IPC/BTNF

Em relação à presente parcela do lançamento, as autoridades fiscais constataram a ausência de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real referente ao

ano-calendário de 2000, da parcela mínima de realização do lucro inflacionário, prevista na legislação de regência.

Em sua peça recursal, repetindo o que fizera nas etapas anteriores desse processo, a contribuinte alegou que o saldo do lucro inflacionário existente em 31/12/1999 foi integralmente realizado em 1990.

O fato alegado pela Recorrente encontra-se confirmado pelo sistema SAPLI. No entanto, a partir de 1991 restou um saldo de Lucro Inflacionário a Realizar, relacionado à diferença IPC/BTNF, o qual, corrigido monetariamente, culminou no saldo a realizar em dezembro de 1995, objeto da presente autuação.

Na verdade, o presente litígio versa sobre os efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 8.212, de 28 de junho de 1991.

Para que não paire dúvida sobre a matéria em discussão, transcrevo o seguinte excerto da bem fundamentada decisão de primeira instância (fls. 144, v.):

Ao deixar de proceder à referida correção (pela diferença IPC/BTNF), a Interessada ignorou as determinações contidas no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 1991, no artigo 40 do Decreto nº 332, de 1991, e na IN RF nº 125, de 1991, não oferecendo à tributação, a partir do ano-calendário de 1993, a parcela de correção do lucro inflacionário a tributar existente em 31/12/1989, correspondente à diferença IPC/BTNF do período-base de 1990, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário.

Importante destacar que a referida Lei nº 8.200/91 foi editada numa época de profunda crise inflacionária. A referida lei, na verdade, surgiu em face de reclamações de inúmeras pessoas jurídicas, que reivindicavam a utilização do IPC ao invés do BTN Fiscal na correção monetária das demonstrações financeiras de dezembro de 1990.

Sobre o tema, escreveu o ilustre Professor Hugo de Brito Machado, em Estudos sobre Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery), Editora Resenha Tributária, edição de julho de 1994, p. 52, grifado:

*É importante deixar claro que a Lei nº 8.200/91 não instituiu nenhum privilégio. **Simplesmente restabeleceu o critério justo de correção monetária das demonstrações financeiras, evitando que o imposto de renda do ano-base de 1990 fosse calculado sobre um lucro irreal, simples expressão da inflação monetária.***

A Recorrente argumenta que corrigiu o lucro inflacionário acumulado em 31/12/1989 pelo BTNF, conforme legislação em vigor, à época, realizando-o integralmente em 1990 (antes, portanto, do advento da Lei nº 8.200, de 1991). Desta forma, no entender da Recorrente, caracterizou-se um ato jurídico perfeito, não podendo a referida Lei retroagir para prejudicá-la, em ofensa ao princípio constitucional da irretroatividade.

Não assiste razão à Recorrente. Na verdade, a Lei nº 8.200/91 não tributou fato gerador ocorrido anteriormente. O único objetivo da retrocitada Lei, ao determinar a **correção monetária complementar IPC/BTNF**, foi buscar anular os efeitos da subavaliação dos **índices inflacionários relativos ao ano de 1989**. Consequentemente, não se verifica na espécie

qualquer prejuízo à anterioridade tributária, ou mesmo tributação de valores não compreendidos no conceito de renda.

Ainda que a Lei nº 8.200/91 tenha colhido demonstrações financeiras pretérita para apurar saldo de correção monetária, cuidou a referida lei de projetar para o futuro (a partir de 1993) o efeito tributário incidente sobre a diferença entre o IPC e a BTNF (art. 3º, incisos I e II), permitindo-se concluir que os requisitos da irretroatividade e da anterioridade restaram indubitavelmente atendidos.

Sobre o tema, já decidiu a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade:

Acórdão nº : CSRF/01-05.186.

LUCRO INFLACIONÁRIO ACUMULADO – CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR — DIFERENÇA IPC/BTFN — LEI Nº 8.200/91 — A variação decorrente da diferença entre o IPC e o BTNF não se constitui em indevida majoração de tributos com efeitos retroativos, sendo legítima a ação do fisco lançar a diferença de imposto sobre o lucro inflacionário daí advinda.

Recurso especial negado.

Diante do exposto, julgo improcedentes as razões recursais apresentadas pela contribuinte, pertinentes à tributação da parcela de realização mínima do lucro inflacionário, correspondente à diferença entre o IPC/BTNF

Glosa da dedução a título de redução por reinvestimento, apurada com base no lucro da exploração

De acordo com as autoridades autuantes, a contribuinte teria registrado um valor a maior na linha 11 da ficha 12A da DIPJ/2001. Apesar de a autuada ter o cálculo do incentivo de redução por reinvestimento, presente à linha 32, ficha 10, estar correto, ao ser transportado para a ficha 12A, linha 11, não foram respeitadas as instruções de preenchimento da aludida ficha 12A da DIPJ/2001.

Em outras palavras: a autuada apurou corretamente o montante correspondente à Redução por Reinvestimento (R\$115.526,07), na ficha 10, linha 32, da DIPJ/2001, à fl. 72, porém, ao transportar tal valor para a linha 11 da ficha 12A, ignorou a limitação quanto a seu efetivo aproveitamento, dada pela diferença entre o valor do imposto devido (linha 01 da ficha 12A) e o somatório das demais deduções a título de incentivos fiscais relacionadas nas linhas 04 a 10 da ficha 12A. Como o resultado algébrico da operação foi negativo, a Contribuinte não poderia registrar valor algum na linha 11 da ficha 12A.

Em sua peça recursal, a empresa autuada a Impugnante reclama da limitação imposta pela fiscalização ao usufruto da Redução por Reinvestimento, uma vez que tal limitação não estaria legalmente amparada, constando apenas das instruções de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ/2001). Além disso, refuta o critério de cálculo utilizado, que excluiu o valor do adicional do imposto informado na linha 03 da ficha 12A da DIPJ/2001, mas manteve a parcela do adicional integrante do valor da isenção/redução do imposto declarado na linha 10 da mesma ficha.

Não merecem prosperar as alegações da Recorrente.

Existe, sim, claro fundamento legal para as instruções de preenchimento da DIPJ/2001, conforme se observa por meio do art. 543 do RIR/99, que ao vedar qualquer espécie de dedução da parcela correspondente ao adicional de imposto de renda, menciona artigos da Lei nº 9.249/95 e da Lei nº 9.718/98, *verbis*, grifado:

*Art. 543. O valor do adicional de que trata este Subtítulo será recolhido integralmente como receita da União, **não sendo permitidas quaisquer deduções** (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 1º). (grifei)*

Ora, se não são permitidas quaisquer deduções da parcela do adicional de imposto de renda, é forçoso concluir que o somatório das deduções do imposto a título de incentivos fiscais não pode ser maior do que o próprio valor do imposto de renda devido (sem o cálculo do adicional).

Consequentemente, afigura-se inteiramente lógica – e legal – a determinação constante das instruções de preenchimento da DIPJ/2001, no sentido de que o incentivo fiscal de Redução por Reinvestimento estaria limitado pela diferença entre o valor do imposto devido (linha 01 da ficha 12A) e o somatório das demais deduções a título de incentivos fiscais relacionadas nas linhas 04 a 10 da ficha 12A.

Sobre o tema, assim se pronunciou, com muita propriedade, o Acórdão recorrido, fls. 146 (grifado):

*[...] Ademais, a despeito da existência de previsão legal, acrescente-se que **seria completamente ilógica a hipótese de o somatório dos diversos incentivos fiscais, mais do que reduzir o valor do imposto devido, ultrapassar o seu montante**, gerando, assim, um crédito em favor da pessoa jurídica.*

Alega, ainda, a Impugnante que, no cálculo do limite do incentivo fiscal, teria sido excluído o valor do adicional do imposto (linha 03 da ficha 12A), enquanto no valor da isenção/redução do imposto (linha 10 da ficha 12A), estaria embutido o valor do adicional, fato este que teria distorcido o montante do limite apurado.

Ora, a exclusão do adicional do imposto do cálculo efetuado pelo Fisco, para efeito de apuração do limite das deduções do imposto de renda devido, deu-se por expressa determinação legal, consubstanciada no artigo 543 do RIR/1999, que tratando da matéria em comento, assim dispôs:

[...]

*O artigo 125 da IN SRF nº 267, de 2002 [...] reafirma essa disposição legal que veda a permissão para que o valor do adicional do imposto seja reduzido por quaisquer deduções a título de incentivos fiscais. Logo, **se não há permissão legal para que o valor do adicional do imposto sofra redução a qualquer título, devendo seu recolhimento ocorrer de forma integral, não haveria mesmo como se admitir que ele fosse incluído para***

efeito de apuração do limite das deduções do imposto de renda devido. Tal hipótese acarretaria redução ilegal do montante do adicional.

Vale dizer que a legalidade de tal vedação sempre foi pacificamente reconhecida, tanto pelo extinto Conselho de Contribuintes como pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais. O Acórdão recorrido, às fls. 146 v., menciona alguns julgados administrativos, a seguir transcritos:

REDUÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO FISCAL – DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO - ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - O valor do adicional do imposto de renda não pode ser computado na base de cálculo para determinar-se o valor da redução por reinvestimento de que tratava o artigo 449 do RIR/80 (art. 622 do RIR/94). 1º CC./2º Câmara/ACÓRDÃO 108-05.555 em 27.01.1999 - Publicado no DOU em: 24.03.1999.

ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA - A base de cálculo do depósito para reinvestimento de que trata o art. 449 do RIR/80 é a importância do imposto devido tal qual como está expresso, cuja interpretação deve obedecer a prescrição contida no art. 111 do CTN, restritivamente. Conforme estabelece o art. 405, § 2º, do RIR/80, o adicional do imposto de renda deve ser recolhido integralmente aos cofres da Fazenda Nacional, razão porque não pode compor a base de cálculo do referido incentivo, notadamente porque os empreendimentos não foram expressamente por ele contemplados (Ac. 1º CC 107-750/93 e 760/93 - DO 02/01/97). No mesmo sentido, v. Ac. 1º CC 107-3.676/96 (DO 12/02/98)

DEPÓSITO PARA REINVESTIMENTO — O valor do adicional do imposto de renda instituído pelo DL 1.704/79, sucessivamente estendido aos exercícios posteriores, não pode ser computado na base de cálculo para determinar-se o valor da redução por reinvestimento de que tratam os art. 449 e 459 do RIR/80. CSRF/01-1.205/91 — DOU 25/11/94 e Ac. 2.090/96 — DOU 20/02/97. No mesmo sentido, v. Ac. CSRF/01-2.542/98 e 2.543/98 — (DOU 31/03/99) e 2.569/98 (DOU 11/08/99).

Aplicando-se o percentual mínimo de realização (10% ao ano), encontra-se o valor de R\$2.854,12, que corresponde ao lucro inflacionário realizado a ser exigido, no ano-calendário de 2000.

Assim sendo, não merece prosperar a presente alegação da Recorrente.

Dispositivo

Diante de todo o exposto, restando demonstrada a inexistência de quaisquer incorreções no Acórdão recorrido, voto por negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias.

Fui designada para redigir o voto vencedor tão somente em relação ao cálculo da diferença IPC/BTNF sobre o lucro inflacionário.

Conforme relatado, a Recorrente alega que corrigiu o lucro inflacionário acumulado em 31/12/1989 pelo BTNF, conforme legislação em vigor, à época, realizando-o integralmente em 1990 (antes, portanto, do advento da Lei nº 8.200, de 1991). Desta forma, por se caracterizar um ato jurídico perfeito, não pode a referida Lei retroagir para prejudicá-la.

O Conselheiro Relator decidiu no sentido de que “a Lei nº 8.200/91 não tributou fato gerador ocorrido anteriormente”, mas teve “como único objetivo, ao determinar a correção monetária complementar IPC/BTNF, buscar anular os efeitos da subavaliação dos índices inflacionários relativos ao ano de 1989”. Assim, entende o relator que “não se verifica na espécie qualquer prejuízo à anterioridade tributária, ou mesmo tributação de valores não compreendidos no conceito de renda”.

É certo que o objetivo da Lei nº 8.200/91 foi o de corrigir os efeitos da subavaliação dos índices inflacionários relativos ao ano de 1989. Ou seja, a referida norma impôs que o contribuinte acrescesse ao lucro inflacionário acumulado a parcela do saldo existente em 31/12/1989, que não foi computada pelo uso do BTNF.

Entretanto, no presente caso, o contribuinte efetuou a realização total (incentivada) do saldo de lucro inflacionário existente em 31/12/1989. Assim, a parcela do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/89 sujeita à correção complementar deve ser reduzida pela realização oferecida à tributação no ano- calendário de 1990 (de cem por cento), já que tal realização não mais se constituiria em adição a partir do ano-calendário de 1991, conforme disposição do *caput* do artigo 40 do Decreto 332/91.

Dito de outra forma, o recálculo da diferença de correção monetária IPC/BTNF do saldo de 1989, para sua inclusão no período-base de 1991, deve considerar a existência de débito/obrigação no ano de 1990, sendo vedado à Administração retroagir para criar obrigação sobre base já adimplida pelo contribuinte, conforme opção conferida pela própria Administração Pública.

Nesse sentido, válido citar o acórdão nº 1803-00.475, sessão de 18/07/2010, que relata situação semelhante e cujos fundamentos adoto:

Foi determinado, então, que os valores relativos àquele período fossem recalculados com base no IPC. No caso da interessada, a diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF gerou a obrigação de recalcular a correção do saldo do lucro inflacionário a realizar em 31/12/1989.

Essa obrigação decorre da correção a menor do saldo do lucro inflacionário a realizar existente em 31/12/1989, efetuada no período-base de 1990, já que a legislação, então em vigor, previa apenas a correção pelo BTNF. Com o advento da Lei nº

8.200, de 1991, surgiu a necessidade de se acrescer, ao lucro inflacionário acumulado a parcela daquele saldo existente em 31/12/1989 que deixou de ser computada em função do uso de um indexador (BTNF) que não refletiu a real inflação.

Sucedee que aquele sistema não levou em consideração a existência, em 31/12/1990, de realização total daquele saldo de lucro inflacionário havido em 31/12/1989 (...) Significa dizer que, se está a ser procedido o recálculo da diferença de correção monetária IPC/BTNF daquele saldo de 1989, para sua inclusão no período-base de 1991, terá de ser levado em consideração, e devidamente expurgado, o percentual de realização de 100 % (cem por cento) sobre essa mesma diferença, correspondente ao ano de 1990, não se podendo, simplesmente, carregar essa realização para o período-base seguinte, como efetuado pelo sistema Sapli.

Desse entendimento não discrepa o Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, que, em seu art. 40, estatui (grifou-se):

Art. 40, Os valores que constituirão adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma deste capítulo, e a diferença de correção será registrada em folha própria do livro, para adição, exclusão ou compensação na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993.

Em outras palavras, não todos os valores, senão somente aqueles que, registrados no Lalur desde a data de 31/12/1989, não tenham sido baixados no período-base de 1990 ("valores que constituirão adição, a partir do período-base de 1991") é que se submeterão à sistemática de correção monetária da diferença IPC/BTNF.

Dito doutra forma: os valores já adicionados no período-base de 1990 não se submeterão a essa sistemática de correção monetária. Nesse sentido é o entendimento do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por sua Oitava Câmara, nos acórdãos de n.ºs. 108-07.380, de 13/05/2003, 108-07.404, de 15/05/2003, e 108-07.780, de 15/04/2004, todos unâimes, assim ementados:

IRPJ SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO — DIFERENÇA IPC/BTNF — PARCELA REALIZADA EM 1990 — ART. 40 DO DECRETO 332/91 — A parcela correspondente à realização dos ativos durante o ano de 1990 deve ser excluída do saldo do lucro inflacionário de 31/12/1989, para efeito de calcular-se a diferença IPC/BTNF cuja tributação foi diferida para os períodos a partir de 1993. O art. 40 do Decreto 332/91 estabelece que os valores mantidos na parte B do Lalur que estão sujeitos à correção especial são apenas os que constituem adição, exclusão ou compensação a partir de 1991; desse modo, as adições ocorridas durante o ano de 1990 não se submetem à diferença IPC/BTNF.

IRPJ — LUCRO INFLACIONÁRIO — DIFERENÇA IPC/BTNF — REALIZAÇÃO — A parcela do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/89 sujeita à correção complementar deve ser reduzida pela realização oferecida à tributação no ano-calendário de 1990, pois esta realização não mais se constituiria em adição a partir do ano-calendário de 1991, conforme literal disposição do caput do artigo 40 do Decreto 332/91,

LUCRO INFLACIONÁRIO - SALDO ACUMULADO EM 1989 - TRIBUTAÇÃO INTEGRAL EM 1990 - DIFERENÇA IPC/BTNF - Não havia a obrigação de se apurar a correção monetária da diferença IPC/BTNF sobre o saldo do lucro inflacionário em 31/12/1989, quando o mesmo tivesse sido integralmente tributado em 31/12/1990. Isto porque tal determinação só existia para os valores que constituiriam adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, conforme disposto no art. 40 do Decreto nº 332/91.

Mais recentemente, temos o seguinte precedente administrativo:

IRPJ — SALDO CREDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO — DIFERENÇA IPC/BTNF — PARCELA REALIZADA EM 1990 — ART. 40 DO DECRETO 332/91 — A parcela correspondente à realização dos ativos durante o ano de 1990 deve ser excluída do saldo do lucro inflacionário de 31/12/1989, para efeito de calcular-se a diferença IPC/BTNF cuja tributação foi diferida para os períodos a partir de 1993. O art. 40 do Decreto 332/91 estabelece que os valores mantidos na parte B do LALUR que estão sujeitos à correção especial são apenas os que constituem adição, exclusão ou compensação a partir de 1991; desse modo, as adições ocorridas durante o ano de 1990 não se submetem à diferença IPC/BTNF. (Acórdão nº 101-96.272, de 09/08/2007, da 1ª Câmara da Primeira Conselho de Contribuintes)”.

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar a tributação correspondente à diferença IPC/BTNF do cálculo do lucro inflacionário, posto que o contribuinte optou pela realização integral em momento anterior à respectiva incidência legal em comento.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada.