



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Recurso nº : 139.443  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1996  
Recorrente : A VESPA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/C LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP  
Sessão de : 25 de maio de 2006  
Acórdão nº : 103-22.461


**LUCRO INFLACIONÁRIO - REALIZAÇÃO MÍNIMA** - Na reconstituição do lucro inflacionário, há que se excluir do saldo do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores os valores relativos às parcelas cuja realização era obrigatória por lei, em períodos sobre os quais já não se poderia mais constituir o crédito tributário em face de sua decadência.

**LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO** - A partir de 01/01/1995, a pessoa jurídica deverá considerar realizado mensalmente no mínimo 1/120, ou o valor efetivamente realizado (conforme a legislação de regência) do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por A VESPA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela recorrente e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as parcelas de lucro inflacionário acumulado de realização mínima obrigatória relativas aos exercícios já abrangidos pela decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

Recurso nº : 139.443  
Recorrente : A VESPA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/C LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 34/38, lavrado em decorrência de revisão levada a efeito na declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte em epígrafe, relativa ao ano-calendário de 1995. O auto de infração está instruído com os documentos de fls. 01/33 e 40/44.

No 'Histórico e Enquadramento Legal' do referido auto de infração, fl. 35, consta a motivação do lançamento, como a seguir descrito:

*"Lucro inflacionário acumulado realizado adicionado a menor na demonstração do lucro real, conforme demonstrativos anexos. Lei 8.200/91, art. 3º, inciso II. Arts. 195, inciso II, 417, 419 e 426, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94. Lei 9.065/95, arts 4º e 5º, caput e § 1º."*

Cientificada da exigência fiscal por via postal em 29/02/2000, a contribuinte, em 22/03/2000, interpôs impugnação de fls. 49/85, acompanhada pelos documentos de fls. 86/97, expondo em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito, em síntese:

- Preliminarmente:

- limitando-se a capitulação legal da infração, verifica-se que os valores foram lançados com base em saldos existentes na conta do lucro acumulado, tomando-se por base os exercícios de 1985 até 1995. Complementa a impugnante dizendo que a presente autuação somente foi efetivada em fevereiro de 2000, 15 anos após o primeiro fato gerador do tributo, estando decaído, portanto, o direito de a Fazenda Nacional utilizar a base de cálculo para constituir o crédito tributário relativos aos exercícios de 1985 até o exercício de 1994. Assim, conclui a interessada, nulo é o auto de infração, em vista da decadência. Para reforçar seu entendimento, cita lições de Fábio Fanuchi e de Aliomar Baleeiro, bem como uma orientação de serviço do IAPAS;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

- o auto de infração foi lavrado fora da empresa, em descumprimento das normas do regulamento do processo administrativo-fiscal. Segundo a impugnante, o não cumprimento de formalidade obrigatória vicia o procedimento fiscal *ab initio*. Nesse sentido, cita entendimento de Hely Lopes Meirelles;

- o agente fiscal atuante deve ser um contador habilitado junto ao órgão da profissão, ou seja, no CRC/SP. Logo, conclui a impugnante, o auto de infração é nulo por afrontar o direito positivo que regula a profissão de contador. Complementa dizendo que a Lei Federal nº 5.987, de 1973, é nula e imoral, porque atenta contra os postulados de ordem pública, ao permitir o ingresso na carreira de fiscal de qualquer pessoa física portadora de diploma de cursos superiores, tais como artes plásticas, artes cênicas, fisioterapia, biblioteconomia e museologia, quando o exercício das atividades de fiscalização implica sempre o exame de livros e documentos contábeis;

- ficou patente o cerceamento de defesa, uma vez que foi negado o direito do contraditório, pois o auto de infração foi confeccionado sem a participação direta do sujeito passivo;

- o auto de infração é insuficiente quanto à descrição adequada do enquadramento legal da suposta infração. A insuficiência de dados na autuação, diz a impugnante, aliada à confusão na argumentação do relatório fiscal, não possibilita uma conclusão lógica e coerente;

- No mérito:

- a medida perpetrada pelo atuante trará prejuízos irreparáveis para defendente, vez que foi baseada em atos arbitrários, não respeitando a lei que rege a matéria em questão;

- a alegação de falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro inflacionário não condiz com a realidade dos fatos e com a lei disciplinadora da matéria;

- a multa aplicada é confiscatória. Para combater os efeitos confiscatórios da multa, transcreve lição de Aliomar Baleeiro sobre a matéria, como também de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins. Além disso, acrescenta a impugnante, a cobrança da multa nos moldes apresentados contraria a Lei nº 9.298, de 1996, que estabelece a multa de mora de 2% em caso de inadimplemento de obrigações. No caso, requer a impugnante, a multa deve ser atenuada para, no máximo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

10%;

- é incabível a aplicação da taxa Selic como juros de mora, em vista da impossibilidade de a legislação ordinária estabelecer taxa de juros superior a 1% ao mês, sendo inclusive uma vedação constitucional. Além disso, requer que os juros sejam fixados a partir da lavratura do auto de infração.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas, julgou o lançamento precedente, tendo ementado a decisão na forma abaixo.

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Ano-calendário: 1995

Ementa: DECADÊNCIA – LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO.

A contagem do prazo decadencial do lucro inflacionário diferido flui a partir do momento em que seria exigível sua realização, quando o lançamento torna-se juridicamente possível e o tributo exigível, e não do exercício de sua apuração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.

Descabe a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa quando os elementos contidos no lançamento, especialmente a descrição dos fatos e os documentos anexos, deixam evidente a origem dos valores apurados pelo Fisco.

AUTO DE INFRAÇÃO – LOCAL DE LAVRATURA.

Válido o auto de infração lavrado fora das dependências do estabelecimento fiscalizado, desde que dentro da jurisdição do domicílio do sujeito passivo.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1995

Ementa: AUDITOR-FISCAL - COMPETÊNCIA.

A competência do Auditor-Fiscal, outorgada por lei, em ato de fiscalização, inclui o exame de livros e documentos contábeis, atividade distinta da de contador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: MALHA-FAZENDA – LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A diferença IPC/BTNF incidente sobre o saldo do lucro inflacionário acumulado deve ser realizada e oferecida à tributação a partir de janeiro de 1993, de acordo com as regras do lucro inflacionário.

MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

A multa constitui sanção de ato ilícito, não se caracterizando como tributo, sendo, portanto, inaplicável ao caso o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

**MULTA – CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR – INAPLICABILIDADE.**  
O percentual de multa de 2% previsto pela Lei nº 9.298, de 1996, refere-se ao inadimplemento de obrigação relativa à outorga de crédito ou concessão de financiamento de produtos ou serviços, não se aplicando aos débitos fiscais.

**JUROS DE MORA – TAXA SELIC.**

Por força de lei, cabível a incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia- Selic, acumulada mensalmente, sobre débitos tributários vencidos.

Lançamento Procedente”

Irresignada, manejou o Recurso Ordinário onde, em síntese, repetiu os mesmos argumentos expendidos em sede de impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

VOTO

Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Trata-se de autuação decorrente de diferenças apuradas no Lucro inflacionário acumulado realizado, adicionado a menor na demonstração do lucro real, conforme demonstrativos anexos, em razão das normas emanadas da Lei 8.200/91, art. 3º, inciso II. Arts. 195, inciso II, 417, 419 e 426, § 3º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 1.041/94. Lei 9.065/95, arts 4º e 5º, caput e § 1º.

Preliminares

A recorrente alega que, na medida em que do auto de infração somente foi intimada em 09/02/2000, os saldos apurados pelo fisco em 31/12/1995, a título de lucro inflacionário diferido de períodos-base anteriores e lucro inflacionário acumulado, estariam decaídos, principalmente porque englobam parcelas de 1985 a 1994.

Há que se registrar que a exigência do IRPJ sobre o lucro inflacionário não realizado foi detectada na verificação da DIRPJ/1996, cópia às fls. 05/22, retida nos procedimentos de malha-fazenda para análise de realização do lucro inflacionário acumulado.

A fiscalização constatou que, no ano de 1995, a empresa procedeu à realização integral do saldo do lucro inflacionário acumulado, no montante de R\$ 302.249,00 (fl. 07), enquanto que, em 31/12/1995, o referido saldo totalizava R\$ 676.728,65, conforme o SAPLI – Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (fl. 43).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

No que se refere à reconstituição do lucro inflacionário acumulado, é preciso notar que a detecção de erros na apuração do lucro inflacionário acumulado, mesmo em períodos já decaídos, que impliquem recolhimento de imposto a menor nos períodos subseqüentes, possibilita o lançamento das diferenças apuradas, desde que em períodos não atingidos pela decadência, observado, todavia, que o fisco, na reconstituição do saldo do lucro inflacionário dos períodos decaídos, deve considerar, em cada período de apuração, pelo menos o percentual de realização mínimo daquele lucro, na forma da lei.

Dessa forma, cada evento ou cada período de apuração, em que ocorre a realização parcial do lucro inflacionário diferido, integra fato jurídico autônomo, a partir do qual se inicia nova contagem decadencial, exclusivamente relativa ao tributo incidente naquela realização.

Registre-se que o demonstrativo do lucro inflacionário é obtido no Sistema Eletrônico SAPLI, que extrai os dados das declarações de rendimentos das empresas. A partir dos valores do lucro inflacionário apurado e realizado na declaração, o SAPLI controla o lucro inflacionário a realizar nos períodos seguintes, aplicando os fatores de correção oficiais e apurando o percentual de realização a cada período.

Assim, a contagem do prazo decadencial do lucro inflacionário diferido flui a partir do momento de sua realização, quando o lançamento torna-se juridicamente possível e o tributo exigível, e não do exercício de sua apuração.

Preliminar negada.

Quanto ao local de lavratura do Auto de Infração, diversamente do argüido, não há dúvida de que o local da lavratura se insere no contexto dos requisitos obrigatórios, arrolados no artigo 10, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como imprescindíveis para conferir legitimidade ao auto de infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

O *caput* do referido artigo determina que o instrumento será lavrado no local da verificação da falta. A norma diz, no local da verificação e não da ocorrência da falta, assim, não está obrigatoriamente associada ao local físico em que a falta tenha ocorrido, devendo ser interpretada como o local onde a mesma foi constatada. Logo, nada obsta que a lavratura do auto de infração ocorra em local diferente daquele em que se situa o estabelecimento alvo da autuação, inclusive nas dependências da repartição fiscal ou outro local, conforme o caso, desde que dentro da jurisdição do domicílio do contribuinte.

E, neste aspecto, deve-se ter em mente que a intenção do legislador está voltada, de certo modo, para proteger o sujeito passivo, na medida em que o dispositivo disciplina a atividade do ente fiscalizador.

Trata-se, aliás, de matéria para a qual já existe entendimento assente na jurisprudência administrativa, dando conta da imprecisão de se macular de nulo o ato da espécie aqui discutida. É o que assevera a decisão objeto do Acórdão nº 201-65.932, de 1990, emanado do Segundo Conselho de Contribuintes, onde encontramos, em parte de sua ementa, o seguinte pronunciamento:

*“PROCESSO FISCAL. ... II - Não é motivo de nulidade a preparação do auto de infração fora do estabelecimento autuado, levado pronto para sua ciência. O “local da verificação da falta” está vinculado ao conceito de jurisdição e, conseqüentemente, de competência do autuante.”*

Destarte, não vislumbro no procedimento nada que caracterize descumprimento às disposições legais do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo descabida, portanto, esta argüição de nulidade do auto de infração.

Ainda em preliminar, a impugnante argúi que a auditoria contábil e o exame da escrita são atividades que somente poderiam ser desenvolvidas por profissionais legalmente habilitados para o exercício pleno da profissão de contador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

A autoridade administrativa, representada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, em procedimento de fiscalização de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, tem competência, estabelecida na legislação tributária, para realizar os atos que se fizerem necessários à consecução do trabalho fiscal, incluindo o direito de examinar mercadorias, arquivos, inclusive em meios magnéticos e assemelhados, documentos e livros de escrituração comercial e fiscal das pessoas naturais e jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

É o que se depreende dos artigos 194 e 195 do CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que tratam da competência e poderes da autoridade administrativa em matéria de fiscalização.

Atinente ao específico tema sob exame, a legislação do Imposto de Renda, aprovada pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, dispõe no artigo 951 sobre a competência da autoridade administrativa para proceder ao exame da escrita fiscal e geral das pessoas sujeitas à fiscalização, *verbis*:

*“Art. 951. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais (Lei nº 2.354, de 1954, artº 7º).”*

Saliente-se que o cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional foi transformado no de Auditor-Fiscal da Receita Federal pela Medida Provisória nº 1.915, de 1999, e reedições posteriores, que resultou na Lei nº 10.953, de 6 de dezembro de 2002.

O artigo 142 do CTN, por sua vez, determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

aplicação da penalidade cabível.

Como se verifica, em momento algum os textos legais mencionados se referem à obrigatoriedade de habilitação junto ao CRC para que a autoridade administrativa promova o exame da escrita dos contribuintes. A simples habilitação como contador por si só não dá essa prerrogativa, pois a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa que, no Fisco Federal, é exercida pelo atual Auditor-Fiscal da Receita Federal. Não restam dúvidas, portanto, sobre o poder de tal autoridade para examinar a contabilidade dos contribuintes, independentemente de ter ou não habilitação junto ao CRC.

Para verificar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, o Auditor-Fiscal se serve de documentos e da contabilidade da empresa. Isto não significa, em hipótese alguma, que esteja desempenhando funções reservadas legalmente aos contadores habilitados, tais como confecção e assinatura de demonstrativos contábeis, mas apenas servindo-se do trabalho produzido pelos contadores para sua fiscalização. Com efeito, não se confunde tarefas específicas e privativas de contadores legalmente habilitados no CRC com ação fiscal privativa de agente governamental. A área de atuação profissional é distinta: enquanto a dos contadores é privada, a do AFRF é pública.

Nesse compasso, não se vislumbra qualquer ofensa à norma insculpida no inciso XIII do artigo 5º da Constituição Federal, que dispõe "é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer". Como se vê, o constituinte remeteu a regulamentação profissional ao legislador ordinário, de tal sorte que pode a lei deixar de exigir a formação específica de contador para o ingresso na Carreira Auditoria da Receita Federal.

Dessa forma, tendo a autoridade atuante se limitado às atividades a ela atribuídas por lei, descabido falar em ofensa ao princípio constitucional da legalidade ou, ainda, ao CTN, artigo 142, sendo, portanto, improcedente a pretendida nulidade do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

Auto de Infração, neste aspecto.

Quanto à alegada inconstitucionalidade de lei, é entendimento consensual e assente na jurisprudência administrativa que esta via não é foro próprio para se manifestar sobre essa matéria, que é de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.

Aduz, ainda, um possível cerceamento do direito de defesa, em razão do auto de infração ser pobre de informações. Contudo, cabe mencionar que os elementos contidos nos autos esclarecem toda a sistemática aplicável à constituição do crédito tributário. No caso, o lançamento tem por base dados e valores extraídos da declaração de rendimentos apresentada pelo próprio sujeito passivo, sendo, assim, de seu pleno conhecimento o teor desse documento.

Não fosse assim, tendo sido a interessada cientificada plenamente da infração que lhe foi imputada, sendo-lhe concedido prazo regulamentar para apresentação de impugnação, o que ensejou a oportunidade de defesa, não merece acolhida a solicitação de nulidade do procedimento fiscal, posto que não se vislumbra qualquer violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Tampouco está caracterizada qualquer uma das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, rejeito as preliminares suscitadas.

Mérito

A questão limita-se a apuração de insuficiência de realização do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995, resultante da divergência entre o saldo a realizar controlado pelo SAPLI e o apontado pela contribuinte.

Em sua defesa, a impugnante alega que a exigência por falta de recolhimento do IRPJ sobre o lucro inflacionário é improcedente por não condizer com a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

realidade dos fatos e com a lei disciplinadora da matéria.

Conforme consta do auto de infração, a contribuinte foi intimada das seguintes alterações em sua declaração de rendimentos (fl. 36): ficha 07, linhas 08 e 12, de R\$ 302.249,00 para R\$ 676.249,00. Tais alterações tiveram por consequência a apuração de imposto no valor de R\$ 95.282,32.

O lucro inflacionário está regulado pelo artigo 21 da Lei nº 7.799, 10 de julho de 1989, que assim dispõe:

*"Art. 21 – Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base.*

*§ 1º - O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas."*

Do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, extraem-se os seguintes artigos:

*"Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 6º, § 2º):*

*(...)*

*II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.*

*(...)*

*Art. 419. O saldo do lucro inflacionário acumulado, depois de deduzida a parte computada na determinação do lucro real, será transferido para o período-base seguinte (Lei n.º 7.799/89, art. 24).*

*(...)*

*Art. 426. Os valores que constituírem adição, exclusão ou compensação a partir do período-base de 1991, registrados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, desde o balanço de 31 de dezembro de 1989, serão corrigidos na forma do Decreto n.º 332, de 1991 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 ano-calendário de 1993.*

*(...)*

*§ 3º O valor da adição relativa à diferença de correção do lucro inflacionário a tributar será computado na determinação do lucro real de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, a partir do ano-calendário de 1993."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

Por sua vez, o artigo 3º, inciso II, da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, determina a adição da diferença de IPC/BTNF do período-base de 1990 na apuração do lucro real a partir do ano de 1993, quando se tratar de saldo credor da correção monetária das demonstrações financeiras, nos seguintes termos:

*"Art. 3º - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder 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:*

*.....  
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."*

Já a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, igualmente norteadora da presente autuação, assim determina:

*"Art. 4º Considera-se lucro inflacionário, em cada ano-calendário, o saldo credor da conta de correção monetária, ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas na determinação do lucro líquido do ano-calendário.*

*§ 1º Proceder-se-á ao ajuste mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas.*

*§ 2º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real, e o saldo transferido do ano-calendário anterior será corrigido, monetariamente, com base na variação do valor da UFIR verificada entre o primeiro dia seguinte ao do balanço de encerramento do ano-calendário anterior e o dia seguinte ao do balanço do exercício da correção.*

*Art. 5º Em cada ano-calendário considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária.*

*§ 1º O lucro inflacionário realizado em cada ano-calendário será calculado de acordo com as seguintes regras:*

*(...)"*

Portanto, toda sistemática de apuração, atualização e realização do lucro inflacionário está definida em legislação regularmente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Segundo os controle da contribuinte, o saldo do lucro inflacionário acumulado a realizar em 31/12/1991 totaliza Cr\$ 269.770.159,00 (LALUR à fl. 26-verso).

O SAPLI, a seu turno, aponta o total de Cr\$ 253.336.661,00 (fl. 41).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

Tal diferença é resultante de procedimentos de malha-fazenda realizados anteriormente ao presente lançamento de ofício. No caso, a malha-fazenda alterou o valor do lucro inflacionário acumulado nos períodos-base de 1988, 1989 e 1990, pela cobrança do lucro inflacionário que o sujeito passivo deixou de realizar na época devida, conforme se verifica no demonstrativo intitulado *Histórico do Lucro Inflacionário*, às fls. 100/101, combinado com o LALUR (fls. 24/32).

Ressalte-se, contudo, que esta não é a principal razão para a diferença apontada no ano-calendário de 1995 pela fiscalização. De fato, o motivo principal para a questionada alteração proposta pela fiscalização consiste na diferença IPC/BTNF, que em, 31/12/1991, totalizava o valor de Cr\$ 286.501.539,00 (SAPLI à fl. 41).

A contribuinte, por sua vez, deixou de controlar e corrigir monetariamente tal diferença IPC/BTNF até janeiro de 1993, quando deveria, a partir daí, oferecê-la à tributação. A omissão da contribuinte pode ser verificada na Parte B do LALUR (fl. 32).

Essa diferença de IPC/BTNF, devidamente corrigida, somou em 31/12/1992 a importância de Cr\$ 3.522.162.034,00, que atualizada pelo fator de correção de 1,3075, perfaz CR\$ 4.605.226,85, em janeiro de 1993. Adicionando-se a diferença de IPC/BTNF ao lucro inflacionário acumulado a realizar de períodos anteriores de 31/12/1992, atualizado pelo mesmo fator de correção, obtém-se o montante de CR\$ 8.463.257,00, em janeiro de 1993, a título de lucro inflacionário diferido de períodos anteriores (SAPLI à fl. 41).

Ressalte-se que, pelos controles da contribuinte, tal valor totaliza a importância de CR\$ 4.122.132,54 (LALUR à fl. 27), pois, no caso, ela deixou de adicionar a este valor a citada diferença IPC/BTNF para, então, ser oferecida à tributação a partir de janeiro de 1993.

O saldo de janeiro de 1993 de lucro inflacionário diferido de períodos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

anteriores, de CR\$ 8.463.257,00, com as devidas atualizações monetárias e com as realizações do lucro inflacionário feitas pela contribuinte de acordo com os controles dela, resultou, em 31/12/1995, no saldo de lucro inflacionário diferido de períodos anteriores de R\$ 676.728,65 (SAPLI à fl. 43), que foi utilizado pela fiscalização para formalizar o auto de infração.

Assim, na medida em que a contribuinte não apresentou elementos suficientes que pudessem ilidir a acusação fiscal, correto o lançamento aqui efetivado.

No que se refere à reconstituição do lucro inflacionário acumulado, é preciso notar que a detecção de erros na apuração do lucro inflacionário acumulado, mesmo em períodos já decaídos, que impliquem recolhimento de imposto a menor nos períodos subseqüentes, possibilita o lançamento das diferenças apuradas, desde que em períodos não atingidos pela decadência, o fisco, na reconstituição do saldo do lucro inflacionário dos períodos decaídos, consider, em cada período de apuração, pelo menos o percentual de realização mínimo daquele lucro, na forma da lei.

Assim, há que se excluir do saldo do lucro inflacionário acumulado, de períodos anteriores os valores relativos às parcelas cuja realização era obrigatória por lei, em períodos sobre os quais já não se poderia mais constituir o crédito tributário em face de sua decadência, procedimento esse não adotado pela fiscalização e nem pela Turma de Julgamento "a quo".

Por fim, há de se analisar o questionamento da contribuinte sobre a incidência da multa de ofício e da taxa Selic como juros de mora no presente lançamento.

Quanto à penalidade aplicada, destaque-se que a impugnante não está simplesmente em mora com suas obrigações tributárias, mas, sim, em flagrante descumprimento da legislação tributária. Assim, no que tange à multa de ofício aplicada, não há por parte da autoridade fiscal qualquer discricionariedade relativamente à eleição



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

dos percentuais, pois esses decorrem de expressa previsão legal. No caso, a aplicação da multa de 75 % sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido tem como fundamento o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN e artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

À margem da discussão sobre a constitucionalidade do dispositivo legal que criou a multa de ofício, discussão, de resto, além da competência desta instância administrativa, a pretensão da impugnante de estender à multa aplicada a vedação constitucional de instituição de tributos com efeito de confisco, com base em interpretação do artigo 150, IV, da Constituição Federal, pode ser examinada sob a luz do Código Tributário Nacional que, ao definir a natureza do tributo, diz:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*.”

Na medida em que a multa se caracteriza por ser uma sanção, não pode ter a mesma natureza dos tributos. O Código deixa ainda mais explícita a exclusão das multas do rol dos tributos em seu artigo 5º.

Seja pela ótica de sua definição, seja pela enumeração de suas espécies, tributos não se confundem com multas. Dessa forma, a multa em questão, interpretada pela autuada como confiscatória, trata-se de penalidade pecuniária prevista em lei, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributos ou contribuições. Assim, a multa exigida, pela ilegalidade praticada, não se confunde com tributo. Logo, não se pode subordinar o ato ao que prescreve a Constituição Federal, pois o contribuinte sofreu penalidade pecuniária em sanção de ato ilícito que praticou. Ademais, a vedação ao confisco prevista na Constituição Federal é direcionada ao legislador, quando da elaboração das leis, e não à autoridade fiscal, a quem cabe observar fielmente a legislação em vigor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

De outra parte, a multa a que se refere o artigo 1º da Lei nº 9.298, de 1 de agosto de 1996, tem natureza moratória e advém do inadimplemento de obrigação relativa à outorga de crédito ou concessão de financiamento ao consumidor no fornecimento de produtos ou serviços, não havendo, portanto, como acolher a pretensão de se aplicar a multa de 2% sobre a exigência contida no lançamento fiscal.

Por via de consequência, agiu corretamente a autoridade atuante ao impor a penalidade no percentual aplicado.

A impugnante também se insurge contra a aplicação da taxa Selic como juros de mora, por entendê-la inconstitucional. Não obstante, em relação aos acréscimos moratórios, é cediço que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 161, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estabelecendo o § 1º desse artigo que os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, se a lei não fixar outra taxa. Como se verifica, apenas quando a lei não dispuser de modo diverso, adotando outro percentual a título de juros de mora, é que se aplica o percentual de 1% ao mês. Nada há também no dispositivo que permita a interpretação adotada pela impugnante de que a lei pode apenas estabelecer taxa inferior à taxa de 1% ao mês, nunca superior.

Também não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º, da Constituição Federal, pois este dispositivo refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes, além de tratar-se de dispositivo com eficácia restrita, que reclama, para efeito de sua plena incidência, a edição de lei complementar exigida pelo texto constitucional.

Ora, o dispositivo legal constante do Auto de Infração, acerca do enquadramento legal dos juros de mora, está em perfeita harmonia com a norma complementar, pois nada mais fez do que fixar a taxa de juros de mora em percentuais flutuantes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10805.000276/00-12  
Acórdão nº : 103-22.461

Nesse sentido já se manifestou o Conselho de Contribuintes, conforme os seguintes acórdãos:

*"TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. A taxa de juros denominada SELIC, por ter sido estabelecida por lei, está de acordo com o art. 161, § 1º, do CTN, sendo, portanto, válida no ordenamento jurídico." (Ac. nº 108-07187, julgado em 5 de novembro de 2002)*

*"CSLL. TAXA DE JUROS. SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÃO. MATÉRIA CONFINADA NAS HOSTES DO STF. FORO IMPRÓPRIO. INSUBSISTÊNCIA. A Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia para Títulos Federais – SELIC, é uma taxa de juros fixada por lei (art. 13 da Lei nº 9.065/95); por conseguinte, não há qualquer lesão ao artigo 192, § 3º, da Carta Política, pois este dispositivo constitucional além de não ser auto aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos concedidos por instituições financeiras aos seus clientes. A apreciação do caráter constitucional da taxa "selic" acha-se confinada nas ilustres hostes do eminente Supremo Tribunal Federal. E esse Egrégio sodalício ainda não se manifestou acerca do assunto." (Ac. nº 107-06.674, julgado em 19 de junho de 2002)*

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima alinhados, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e dar provimento parcial ao recurso, para determinar a exclusão dos valores relativos às parcelas, cuja realização mínima era obrigatória do saldo acumulado do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores ao lançamento e no mérito.

Sala de Sessões - DF, em 25 de maio de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE