



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

<b>Processo nº</b>	10980.012844/2006-64
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1402-003.879 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de abril de 2019
<b>Matéria</b>	Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ
<b>Recorrente</b>	HSBC Serviços e Participações Ltda
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA**

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**LUCRO INFLACIONÁRIO E SALDO CREDOR DA DIFERENÇA  
IPC/BTNF DE 1990 DE EMPRESAS COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO  
NEGATIVO.**

Inexiste regra diferenciada de apuração, deferimento ou realização do Lucro inflacionário e da diferença de correção monetária IPC/BTNF de 1990 para as empresas que possuam Patrimônio Líquido negativo.

**LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA.  
DECADÊNCIA**

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário deferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos. (Súmula CARF nº 10)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone e Edeli Pereira Bessa (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em razão da falta de recolhimento da do IRPJ em função da ausência de adição da realização mínima do lucro inflacionário e do lucro inflacionário realizado em virtude de incorporação.

De acordo com o relatório fiscal de fls. (234/236), o contribuinte não procedeu a realização mínima do lucro inflacionário acumulado nos exercícios de 2002 a 2005, anos-calendários de 2001 a 2004, equivalentes a 10% do saldo de Lucro Inflacionário Acumulado existente em 31/12/1995. Além disso, não foi computada a realização integral do saldo de lucro inflacionário acumulado em 31/12/2001 da empresa também intitulada HSBC Serviços e Participações Ltda, CNPJ 61.373.684/0001-61, por força de sua incorporação pela empresa Oura Investimentos e Participações, no ano-calendário de 2002.

Inconformado o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 243/251) na qual alega, resumidamente, o seguinte:

a) Concorda com o lançamento relativo à ausência de realização mínima do lucro inflacionário, tendo realizado o pagamento.

b) Em relação à infração relativa ao realização do lucro inflacionário em virtude da incorporação alega:

b.1) Nulidade do lançamento por imprecisão da base de cálculo que não permitiria com precisão aferir a matéria tributável, menos ainda o correto cálculo do montante devido.

b.2) Suspensão do processo, uma vez que o processo nº 10980.005430/2005-60, que teve origem no auto de infração lavrado em 13/06/2005 para exigência da realização mínima do lucro inflacionário da empresa incorporada nos exercícios de 2000 e 2001 e que a matéria de defesa nele apresentada refere-se, exatamente, a inexistência do saldo de lucro inflacionário o presente processo deveria ser suspenso até a decisão final daquele.

b.3) Que em 1992, quando da apuração do saldo credor da diferença IPC/BNF de 1990 pela empresa incorporada que gerou o lucro inflacionário autuado, a referida empresa tinha patrimônio líquido negativo, situação esta que perdurou até 1994. Diante dessa situação, afirma ser impossível adicionar o saldo da diferença IPC/BNF conforme determinado pelo art.3º da Lei nº 8.200/91, sob pena de não ser tributada não mais a sua renda, mas o próprio patrimônio então negativo.

b.4) Alega que a diferença IPC/BNF do ano de 1990 já teria sido atingida pela decadência;

Em 08 /12/2008, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro negou provimento à impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005*

*NULIDADE. INOCORRÊNCIA*

*O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.*

*LUCRO INFLACIONÁRIO E SALDO CREDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF DE 1990 DE EMPRESAS COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO.*

*Inexiste regra diferenciada de apuração, deferimento ou realização do Lucro inflacionário e da diferença de correção monetária IPC/BTNF de 1990 para as empresas que possuam Patrimônio Líquido negativo.*

*LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA. DECADÊNCIA.*

*A partir de 1º de janeiro de 1996, a pessoa jurídica deverá realizar, no mínimo, dez por cento do lucro inflacionário existente em 31 de dezembro de 1995, no caso de apuração anual de imposto de renda. Porém, na fixação do saldo do lucro inflacionário acumulado, o fisco deve levar em conta os valores mínimos de realização exigíveis nos períodos anteriores, já alcançados pela decadência, de forma a evitar a transferência de sua tributação para períodos posteriores.*

Em 22/01/2009, a empresa foi cientificada do teor da decisão acima transcrita (AR fls. 449). Em 04/02/2009 (fls. 451/462) a empresa apresenta o Recurso Voluntário de fls. 451/817 no qual reitera as alegações já suscitadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

### **1) PRELIMINARES**

### 1.1) NULIDADE DO LANÇAMENTO POR IMPRECISÃO DA BASE DE CÁLCULO UTILIZADA

Alega a Recorrente que o lançamento é nulo, uma vez que a autoridade fiscal foi contraditória ao afirmar que a empresa possuía, em 31/12/01, o saldo de lucro inflacionário de R\$ 130.462,57 e, em seguida, alegar que *"Conforme controle eletrônico - SAPLI, o saldo do Lucro Inflacionário em 31/12/01, era de R\$ 115.576,55, que na data da incorporação deveria ter sido oferecido à tributação"*.

Diante desses fatos, alega que não poderia saber qual o valor correto do lucro inflacionário em 31/12/01, R\$ 130.462,57 ou R\$ 115.576,55? *"Ou, ainda, de R\$ 320.468,00 (se levar em conta o contido no Processo Administrativo nº 10980.005430/2005-06?)*

Tais dúvidas foram devidamente esclarecidas pelas decisões recorrida, conforme se verifica pelas passagens abaixo transcritas:

*Ao contrário do que afirma a interessada, a base de cálculo, mais precisamente o valor tributável da infração objeto do item 002 da autuação, está plenamente destacado na descrição dos fatos do auto de infração (fls. 234), bem como todo o cálculo do tributo devido, utilizando o montante de R\$ 115.576,55 do item 002 somados aos R\$ 5.983,74 da autuação do item 001 no ano de 2002, perfazendo o valor tributável de R\$ 121.560,29 naquele ano, que foi devidamente esmiuçado no demonstrativo de apuração do auto de infração (fls. 226/230), reiterando o valor de R\$ 115.576,55 como sendo o valor tributável do item 002.*

*A equivocada transcrição do valor de R\$ 130.462,57 tão somente no texto da descrição dos fatos não teve o condão de confundir a matéria tributável ou modificar o cálculo do montante do tributo devido, não resultando, portanto, em nulidade do lançamento por força do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN).*

*Já com relação à diferença entre o valor de R\$ 115.576,55, constante da autuação do presente processo, e de R\$ 320.469,00, constante da autuação do processo nº 10980.005430/2005-06, como sendo o valor do lucro inflacionário acumulado a realizar em 31/12/2001 (após as realizações dos anos 2000 e 2001 objeto exatamente daquele processo), a mesma se dá em decorrência da exclusão no saldo acumulado de lucro inflacionário do presente processo das realizações periódica mínimas obrigatórias até o ano de 1999, alcançadas pela decadência, como se verá ao final do presente voto.*

Diante do exposto, improcedentes as alegações de nulidade.

### 1.2) DA SUSPENSÃO DO PROCESSO EM RAZÃO DO LANÇAMENTO EFETUADO NO PROCESSO N° 10980.005430/2005-60

Reitera a Recorrente o pedido de suspensão do presente processo, uma vez que o processo nº 10980.005430/2005-60, que teve origem no auto de infração lavrado em 13/06/2005 para exigência da realização mínima do lucro inflacionário da empresa incorporada nos exercícios de 2000 e 2001. Sendo assim, a matéria de defesa nele apresentada refere-se, exatamente, à inexistência do saldo de lucro inflacionário o que determinaria a suspensão do presente processo até a decisão final daquele.

Nesse ponto, mais uma vez, esclarecedoras as observações da decisão recorrida.

*O auto de infração do presente processo, mais precisamente seu item de autuação 002, inobstante tratar da mesma matéria (realização do lucro inflacionário), não é decorrente ou reflexo do auto de infração objeto do processo nº 10980.005430/2005-06, lavrado em 13 de junho de 2005, para exigência, dentre outras, da realização do saldo de lucro inflacionário em 2000 e 2001 da empresa incorporada.*

*Na autuação presente, foram, inclusive, consideradas tais realizações de ofício nos anos de 2000 e 2001, reduzindo seus valores do valor tributável da autuação no ano de 2002. Desta forma, um possível cancelamento daquela autuação e, consequentemente, das realizações dos anos de 2000 e 2001 não prejudicariam a interessada, uma vez que tais valores não constaram da presente autuação e não poderiam mais ser incluídos, permanecendo, portanto, afastada aqui a sua exigência.*

Além disso, o mencionado pedido perdeu o objeto. Isso porque, ao consultar o andamento do processo 10980.005430/2005-60 no site do CARF, verifica-se que o processo já foi julgado 07/08/2012, ao qual foi negado provimento, conforme se verifica pela ementa do Acórdão nº 1301-000.802, abaixo transcrita:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000, 2001 Ementa: COMPENSAÇÃO INDEVIDA. INSUFICIÊNCIA DE SALDO DE PREJUÍZO. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO. INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA. LEI 8.541/92: AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCIPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA. 1. Na recomposição do lucro inflacionário, deve o fisco levar em conta valores, que a despeito de terem produzido efeitos próprios em períodos já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro. 2. A compensação rege-se pela norma vigente quando de sua realização, inexistindo, no caso, direito adquirido à compensação futura, quando da apuração do lucro inflacionário.*

A mencionada decisão foi confirmada no julgamento dos Embargos Declaratórios julgados em 24/11/2014, no Acórdão nº 1301-001.530, cuja ementa é a seguinte:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2000, 2001 PREJUÍZO FISCAL. ANO CALENDÁRIO DE 1990. UTILIZAÇÃO A PARTIR DE 1995. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de prejuízo fiscal apurado no ano calendário de 1990, resta vedada a sua utilização a partir do ano de 1995, por força do disposto no parágrafo único do art. 42 da Lei nº 8.981, de 1995. Nos exatos termos da norma em referência, a parcela passível de utilização a partir do ano calendário de 1995 corresponde àquela não compensada em razão do limite de 30%.*

*Extinto o saldo, haja vista a caducidade imposta pelo art. 64 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e pelo art. 12 da Lei nº 8.541/92, resta evidente que não se pode afirmar que este mesmo saldo subsiste em razão da limitação trazida pelo ato legal superveniente.*

Atualmente, o mencionado processo encontra-se pendente de admissibilidade do Recurso Especial do contribuinte:

**..: Informações Processuais - Detalhe do Processo :.**

**Processo Principal:** 10980.005430/2005-06

Data Entrada: 13/06/2005 Contribuinte Principal: HSBC SERVICOS E PARTICIPACOES LTDA Tributo: IRPJ

<b>Recursos</b>	
Data de Entrada	Tipo do Recurso
04/05/2010	RECURSO VOLUNTARIO
08/11/2011	RECURSO VOLUNTARIO
17/04/2014	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
06/01/2015	RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A orientação desse colegiado é no sentido de que, mesmo nas hipóteses de prejudicialidade, o que, como visto, não é o caso dos autos, a suspensão do processo deve ser mantida até o julgamento de mesma instância.

Em face do exposto, rejeito o pedido de suspensão do processo.

## 2) MÉRITO

### 2.1) DA IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE REALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO EM VIRTUDE DA INCORPORAÇÃO DE EMPRESA COM PL NEGATIVO.

Quanto ao mérito, alega a Recorrente que, em 1992, quando da apuração do saldo credor da diferença IPC/BNF de 1990 pela empresa incorporada que gerou o lucro inflacionário autuado, a referida empresa tinha patrimônio líquido negativo, situação esta que perdurou até 1994. Diante dessa situação, afirma ser impossível adicionar o saldo da diferença IPC/BNF conforme determinado pelo art.3º da Lei nº 8.200/91, sob pena de não ser tributada não mais a sua renda, mas o próprio patrimônio então negativo.

A correção monetária de balanço era uma sistemática de reconhecimento dos efeitos inflacionários no balanço das empresas, introduzida pela Lei n.º 6.404/76, para fins societários, e pelo Decreto n.º 1.598/77, para efeitos fiscais. A mensuração dos efeitos inflacionários era realizada mediante correção de contas do ativo permanente, representada pelos investimentos, imobilizado e diferido, e pelas contas do patrimônio líquido, formadas principalmente pelos valores do capital social, reservas de capital, de reavaliação, de lucros e dos lucros acumulados. Como esclarece Dirceu Antônio Pastorello:

*Como se sabe, o patrimônio da pessoa jurídica é constituído de ativos e passivos monetários e não monetários. Os primeiros estão contabilmente classificados no circulante e no patrimônio líquido da pessoa jurídica e sua expressão mais autêntica é a*

moeda. Sofrem eles, quando não protegidos por cláusula de indexação, perda de poder aquisitivo ou de sua expressão monetária. Entre estes inclui-se o capital de giro próprio da pessoa jurídica, oriundo de reinvestimento de lucros, novos investimentos de acionistas ou sócios ou empréstimos por parte destes. Já o ativo não monetário compreende os bens materiais ou imateriais de propriedade da pessoa jurídica que se encontram razoavelmente protegidos contra a inflação. No sistema de correção monetária do balanço, um ativo permanente maior que o patrimônio líquido, consideradas na apuração as variações monetárias ativas e passivas, gerava um saldo credor de correção monetária tributável. Ao contrário, se menor, gerava um saldo devedor dedutível. Um ativo permanente maior que o patrimônio líquido significava que a empresa estava financiando o seu ativo permanente com vantagem junto a terceiros. Enquanto que o patrimônio líquido maior significava que a empresa estava se financiando com recursos próprios oriundos de lucros reinvestidos pelos sócios ou acionistas. Daí a dedutibilidade, para fins de imposto de renda, da perda inflacionária do capital próprio, como forma de desestimular o endividamento e incentivar o reinvestimento de lucros, capitalizando e fortalecendo a empresa. Nesse quadro normativo, entretanto, os juros pagos aos acionistas ou sócios não eram dedutíveis como custo ou despesa operacional (art.49 da Lei nº 4.506/64 -art. 287 do Decreto nº 1.041 de 11-1-94). (PASTORELLO, Dirceu Antônio. "A correção monetária das demonstrações financeiras para apuração da base de cálculo do imposto de renda - Revogação pela Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 - Consequências" in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord) 'Imposto de Renda - Alterações Fundamentais, ed. Dialética, 1996, p. 57/76) (grifamos)

Dessa forma, o fato da empresa incorporada apresentar patrimônio líquido negativo não significa ausência de substrato fático para tributação do lucro inflacionário acumulado, pois este tinha como pressuposto, exatamente, o financiamento de seu ativo permanente junto a terceiros.

Sendo assim, como bem apontou a decisão recorrida, no caso em questão, a contribuinte submetia-se à regra geral de tributação aplicável ao lucro inflacionário decorrente do saldo credor de correção monetária de balanço. Isso porque, inexistia previsão legal para isenção de Imposto sobre a renda de pessoa jurídica cujo Patrimônio Líquido se apresentasse negativo, "quão menos de dispensa de apuração de saldo credor de diferença IPC/BTNF de 1990 ou qualquer adição obrigatória ao lucro líquido para apuração do lucro real da mesma, este sim, base de cálculo do IRPJ no caso da empresa em questão."

A apuração e realização do saldo credor da diferença IPC/BTNF de 1990 estavam devidamente disciplinadas em lei não havendo como ser afastada tão somente em função da existência de patrimônio líquido negativo. Sua ilegalidade ou constitucionalidade deveriam ser discutidas perante ao poder judiciário o qual, inclusive, já se manifestou pela sua adequação ao conceito de renda, conforme noticiado pelo Superior Tribunal de Justiça na ementa do Recurso Especial 802.452/PR, abaixo transcrita:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. LUCRO INFLACIONÁRIO (LEI 7.799/89, ART. 21). CORREÇÃO MONETÁRIA DAS CONTAS INTEGRANTES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (LEI 6.404/76, ARTS. 178, § 2º, D, E 185; DL 1.598/77, ART. 39, E LEI 7.799/89, ART. 4º). EXCLUSÃO DA BASE DE INCIDÊNCIA DO IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *Visando a "expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base" (art. 3º), a Lei 7.799/89 determinou que a consideração dos efeitos da inflação sobre as demonstrações contábeis se fizesse mediante sua atualização monetária, realizada nos termos ali explicitados e destacada em conta de natureza não-operacional. O saldo dessa conta, se devedor, constitui encargo dedutível do lucro tributável (art. 4º, III), e, se credor, deve a ele ser adicionado, denominando-se "lucro inflacionário" (art. 21).*
2. *A legitimidade dessa sistemática frente aos conceitos de renda e de lucro da legislação infraconstitucional foi reconhecida pelo STF no RE 201.465-6/MG, em que, apreciando o tema da constitucionalidade do art. 3º, I, da Lei 8.200/91, a Corte assentou não haver um conceito ontológico (= pertencente ao mundo dos fatos) de lucro tributável, mas apenas um conceito jurídico-formal, obtido pelo ajuste do resultado do exercício segundo as prescrições (adições, deduções e exclusões) taxativamente estabelecidas em preceitos normativos.*
3. *Entre as contas cujo valor histórico deveria ser corrigido, integrando a conta especial de correção monetária, estavam aquelas integrantes do patrimônio líquido, arroladas no art. 178, § 2º, d, da Lei 6.404/76, por força do art. 185 da mesma Lei (revogado pela Lei 7.730, de 31.01.1989), o qual continha norma semelhante à posta no Decreto-lei 1.598/77, art. 39, e na Lei 7.799/89, art. 4º (revogada pela Lei 9.249, de 26.12.1995).*
4. *Havendo normas legais determinando expressamente a dedução ou a adição, conforme devedor ou credor, do saldo da conta especial de correção monetária do lucro real, não há como - salvo mediante a declaração de inconstitucionalidade das referidas normas - excluir da base de incidência do imposto de renda o valor correspondente à correção monetária do patrimônio líquido, conta que, também por força de expressa disposição normativa, deve ter seu resultado integralmente corrigido.*
5. *Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.(grifamos)*

Além disso, como bem ressalta a decisão recorrida:

*No caso em litígio, inclusive, somente a título de ilustração, tal adição sequer está sendo exigida nos anos-calendário em que a empresa afirma em sua impugnação ter estado com o Patrimônio*

*Líquido Negativo (até 1994), mas sim em 1998, quando de sua incorporação, quando então seu Patrimônio Líquido montava em valor positivo.*

*Nos períodos-base em que a interessada possuía Patrimônio Líquido Negativo, não estão sendo exigidas quaisquer adições mínimas obrigatórias de lucro inflacionário acumulado, que estão, inclusive, sendo consideradas como realizadas no SAPLI, por força da decadência, como será visto ao final da presente decisão.*

Improcedentes, portanto, as alegações de ofensa ao conceito de renda.

## 2.2) DECADÊNCIA

Por fim, alega a Recorrente que a diferença IPC/BTNF do ano de 1990 já teria sido atingida pela decadência.

Incorreta a alegação da Recorrente. Com relação à realização do valor diferido, o prazo decadencial somente pode iniciar se ocorreu o fato gerador, ou seja, se havia a obrigatoriedade de realização do valor. Não ocorrendo o fato gerador, o fisco não pode proceder a qualquer lançamento sobre a realização a menor. Tal entendimento foi se encontra sumulado no âmbito deste conselho, conforme se verifica pelo teor da Súmula nº 10 abaixo transcrita:

*Súmula CARF nº 10 - Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a lucro inflacionário diferido, deve-se levar em conta o período de apuração de sua efetiva realização ou o período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.*

Em face do exposto, improcedente a alegação de decadência.

## 3) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

