



MINISTÉRIO DA FAZENDA

AFC

Sessão de 23 de fevereiro de 1987

ACORDÃO Nº 103-07.823

Recurso n.º 91.015 - IRPJ - EXS: DE 1983 A 1985
Recorrente INSTITUTO ODONTOLÓGICO LTDA. S/C
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVA IGUAÇU - RJ

IRPJ - SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - LUCRO INFLACIONÁRIO. Se o saldo credor da conta de correção monetária não foi computado na apuração do lucro líquido, o eventual lucro inflacionário nele embutido não pode ser diferido, desde que a opção pelo diferimento também não se fez na apresentação da respectiva declaração de rendimentos.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - BENS ATIVÁVEIS LEVADOS A CUSTOS OU DESPESAS. A tributação dos valores ativáveis, por inadmitido seu registro e dedução como despesas do exercício, afasta a tributação sobre a correção monetária que deixou de ser efetuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO ODONTOLÓGICO LTDA. S/C.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 13.979,72, no exercício de 1985.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 1987

URGEL PEREIRA LOPES

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE

JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA
26 FEV 1987

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, RICHARD ULRICH KREUTZER E SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

RECURSO Nº: 91.015

ACÓRDÃO Nº: 103-07.823

RECORRENTE: INSTITUTO ODONTOLÓGICO LTDA. S/C

R E L A T Ó R I O

O INSTITUTO ODONTOLÓGICO LTDA. S/C, contribuinte jurisdição à D.R.F. em Nova Iguaçu-RJ, recorre a este Conselho pleiteando a reforma da decisão de primeiro grau.

2. De acordo com o Auto de Infração de fls. 51, lavrado em 27.06.86, e o Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 42/48, que é sua parte integrante, foram apuradas as irregularidades a seguir resumidas:

1. Saldo credor de correção monetária não oferecido à tributação

Exercício de 1983.....Cr\$ 15.728.502

Exercício de 1985.....Cr\$ 10.484.585

A contribuinte, nos exercícios de 1982 e 1983, não ofereceu à tributação as importâncias de Cr\$ 4.625.219 e Cr\$ 23.533.655, respectivamente.

No exercício de 1984 tentou sanar a irregularidade. Assim, além de oferecer à tributação o valor correspondente ao respectivo período-base (Cr\$ 31.551.587), efetuou diversos lançamentos no LALUR, pretendendo diferir as parcelas dos dois períodos-base anteriores (1981 e 1982), ainda não oferecidos à tributação. Esse procedimento não tem amparo legal, conforme explicitado nos PN's CST nºs 22/78 e 03/83.

Depois, no exercício de 1985, período-base de 1984, quando a escrita passou a apresentar saldo devedor de correção monetária, a autuada abandonou o controle do lucro inflacionário di-

7.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

ferido do exercício anterior, nada oferecendo à tributação a esse título, embora tenha realizado parte do Ativo Permanente através de depreciações e baixas.

Com base nesses fatos e nos dados da declaração de rendimentos, a fiscalização recalculou o lucro inflacionário do exercício de 1984, período-base de 1983, e a parcela diferível para o exercício de 1985, como demonstrado a seguir:

A) Lucro Inflacionário do Exercício

1. saldo credor de correção monetária	31.551.587
2. variações monetárias passivas excedentes das ativas	14.620.513
3. lucro inflacionário do exercício (1-2)	16.931.074

B) Percentual de Realização do Ativo

4. ativo no início do exercício sujeito à correção monetária.	63.314.213
5. quotas de depreciação do período-base.....	10.988.283
6. ativo realizado	10.988.283
7. relação percentual (6X100:4)	17,3551%

C) Demonstração do Lucro Inflacionário Realizado

8. lucro inflacionário do exercício	16.931.074
9. lucro inflacionário acumulado	16.931.074
10. lucro inflacionário realizado (9X7)	2.938.404
11. parcela diferível para o exercício de 1985	13.992.670



Considerando-se que o crédito tributário pertinente ao exercício de 1982, período-base de 1981, está sendo exigido noutro processo (13748/000.456/86-40) e considerando-se, também, parcelas já oferecidas à tributação no exercício de 1984, tem-se

1.1 - Exercício de 1983, ano-base de 1982

Saldo credor de correção

monetária 23.533.655

(-) valores oferecidos à tributação na declaração de 1984:

a) fls. 3v do LALUR..... 3.720.841

b) fls. 2v do LALUR

(17,3552 s/Cr\$ 23.533.655) 4.084.312 7.805.153

Valor tributável 15.728.502

1.2 - Exercício de 1985, ano-base de 1984

Tributação do lucro inflacionário realizado no período.

A) Percentual de Realização do Ativo

1. ativo no início do exercício sujeito a correção monetária.....151.468.578

2. baixas nos saldos iniciais do ativo permanente 20.302.599

3. quotas de depreciação do período-base 15.695.649

4. ativo realizado (2+3) 35.998.248

5. relação percentual (4 X 100:1)
.....23,7659%

B) Demonstração do Lucro Inflacionário Realizado

6. lucro inflacionário diferido do exercício anterior 13.992.670

7. correção monetária do lucro inflacionário diferido do exercício anterior (2,1528) 30.123.419

B

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

8. lucro inflacionário acumulado (6+7)	44.116.089
9. lucro inflacionário realizado (5x8)	10.484.585
Valor tributável.....	10.484.585

2. Imputação direta nos custos operacionais de aplicação de capital

Exercício de 1984	3.618.894
-------------------------	-----------

Em 11.08.82 a fiscalizada firmou contrato de "leasing" com a Nacional Leasing S. A., tendo como objeto um automóvel marca Chevrolet, tipo Opala, ano de fabricação de 1982, a ser pago em 24 prestações mensais e sucessivas de Cr\$ 100.320, acrescidas, a cada mês, do valor correspondente à variação da correção monetária no período.

Em 30.05.83, a arrendatária adquiriu o veículo, tendo a arrendadora emitido, em 07.06.83, a nota fiscal de venda nº 0668, no montante de Cr\$ 3.618.894.

Esse dispêndio foi lançado como custo, o que contraria a legislação pertinente, por se tratar de aquisição de bem integrante do Ativo Permanente.

3. Redução do saldo credor da conta de correção monetária.

Em consequência do procedimento contábil adotado em relação ao item anterior, houve redução do saldo da conta de correção monetária.

Exercício de 1984	2.874.849
Exercício de 1985	13.979.729

Em razão da tributação das parcelas acima, foi recalculado o excesso de retiradas de administradores nos períodos-base em exame, compensando-se os valores já tributados pela fisca

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.823

lizada, como discriminado a seguir:

"A) Exercício de 1983, ano-base de 1982		
Lucro líquido		20.866.098
(+) Adições:		
a) valores autuados	15.728.502	
b) retiradas	<u>10.737.818</u>	<u>26.466.320</u>
(=) Soma		47.332.418
Percentual		<u>x30%</u>
Retirada permitida		14.199.725
Retiradas dos dirigentes		10.737.818
Não há excesso		-x-
Excesso tributado pela fiscalizada		1.256.644
Base de cálculo do tributo a compensar		<u><u>1.256.644</u></u>
B) Exercício de 1984, ano-base de 1983		
Lucro líquido com ajustes		9.034.974
(+) Adições:		
a) valores autuados	6.493.743	
b) retiradas	<u>12.107.865</u>	<u>18.601.608</u>
(=) Soma		27.636.582
Percentual		<u>x30%</u>
Retirada permitida		8.290.974
Retirada dos dirigentes		<u>12.107.865</u>
Excesso		3.816.891
Excesso tributado pela fiscalizada		<u>3.927.865</u>
Base de cálculo do tributo a compensar		<u><u>110.974</u></u>
C) Exercício de 1985, ano-base de 1984		
Lucro líquido		3.693.000
(+) Adições:		
a) valores autuados	24.464.314	
b) retiradas	<u>20.239.630</u>	<u>44.703.94</u>
(=) Soma		48.396.94
Percentual		<u>x30%</u>
Retirada permitida		14.519.08
Retirada dos dirigentes		<u>20.239.6</u>
Excesso		5.720.5
Excesso tributado pela fiscalizada		<u>7.814.6</u>

17.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.823

Base de cálculo do tributo a compensar 2.094.083."

3. Dentro do prazo a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 56/58.

Quanto ao saldo credor da correção monetária alega que, tendo detectado flagrante erro técnico, procurou recompor, com exatidão, os valores dos respectivos lucros inflacionários, inclusive acrescentados das atualizações monetárias correspondentes, de forma a não trazer prejuízo ao Fisco. Assim não entendeu a fiscalização, tributando os valores diferidos em cada período-base, invocando a intempestividade da opção pelo diferimento. No art. 51 do Decreto-lei nº 1.598/77 nada se vê que conduza a qualquer restrição ao direito de opção do contribuinte, no que se refere ao momento. Tal restrição só apareceu com o PN-CST nº 03/83, o qual, embora lógico, não pode prevalecer para majorar base de cálculo.

Sobre a imputação direta a custos, concorda em relação ao primeiro ano, mas discorda quanto aos demais, no pertinente à correção monetária.

4. Informação fiscal a fls. 61/64, subscrita pelo autuante, opinando pela manutenção do lançamento, invocando, inclusive, jurisprudência administrativa, sem esquecer de ressaltar a parte com a qual a contribuinte se conformou, paga de acordo com o comprovante de fls. 59.

5. Decisão de primeiro grau a fls. 66/73, cujas razões de decidir e conclusões se transcrevem:

"Considerando que no exercício de 1983, a impugnante apresentou saldo credor da conta correção monetária, no valor de Cr\$ 23.533.655, deixando de oferecê-lo à tributação, não obstante haja tentado sanar a irregularidade no exercício seguinte (1984), através de diversos lançamentos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), pretendendo diferir a referida quantia, além de tributar o valor correspondente ao respectivo período-base (Cr\$ 31.551.587);



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

Considerando que no exercício de 1985 quando a sua escrita passou a apresentar saldo credor de correção monetária, a impugnante abandonou o controle do lucro inflacionário diferido do exercício anterior, nada tributando a esse título embora tenha realizado parte do ativo permanente através de depreciação e baixas conforme se verifica na declaração de rendimentos e cópia do LALUR, às fls. 17/18;

Considerando que o autuante, tomando por base os próprios dados constantes da declaração de rendimentos da impugnante, recalculou o lucro inflacionário do exercício de 1984, período-base de 1983, e a parcela diferível para o exercício de 1985, como se verifica às fls. 42 verso/44;

Considerando que, assim, restaram apurados os valores tributáveis de Cr\$ 15.728.502 e Cr\$ 10.484.585, para os exercícios de 1983, ano-base de 1982, e 1985, ano-base de 1984, respectivamente;

Considerando que o procedimento adotado pela impugnante, na declaração do exercício de 1984, não implica, como pretende a autuada, em retificação das declarações anteriores, em que não houve tributação - total ou parcial do referido saldo credor;

Considerando que, "in casu" não se trata de simples tributação de valores diferidos como alega a impugnante mas, ao contrário, a tributação incidiu sobre as parcelas dos saldos credores não oferecidos à tributação nos exercícios em questão;

Considerando que, por disposição legal expressa (artigo 51 do Decreto nº 1.598/77), reproduzido no artigo 361 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80), o saldo credor da conta de correção monetária será computado na determinação do lucro real do exercício, facultada, porém, ao contribuinte, opção para diferir a tributação do lucro inflacionário;

Considerando que o Parecer Normativo-CST nº 03/83, citado na autuação, apenas fixou o correto entendimento do referido artigo 361, cujo texto, por si só já deixa bastante claro que o procedimento ali determinado e a opção concedida só podem ser exercidos na declaração de rendimentos do respectivo exercício;

Considerando que segundo jurisprudência do Colégio Primeiro Conselho de Contribuintes, mansa e pacífica, não só é normal como absolutamente necessário que a opção para diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado, se encontre expressamente manifestada por procedimentos efetuados devidamente no preenchimento da declaração de rendimentos;

Considerando que a própria impugnante, às



Acórdão nº 103-07.823

57, considera indiscutível a tributação decorrente da imputação direta nos custos operacionais de aplicações de capital, no que diz respeito ao primeiro ano;

Considerando que, com relação à tributação correspondente à correção monetária do bem ativado, a partir do segundo ano, o procedimento contábil incorreto provocou, além do custo indevido, a deturpação do resultado do exercício, face ao não lançamento da receita da correção monetária, com reflexos também nos exercícios seguintes, em prejuízo do Fisco;

Considerando que a impugnante efetuou o recolhimento parcial do crédito tributário exigido (fls.59);

Considerando que o processo se acha revestido das formalidades legais;

Considerando tudo o mais que do processo consta;

JULGO, no uso das atribuições que me confere o artigo 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, combina do com o artigo 72 da Portaria Ministerial nº 653/77 PROCEDENTE a ação fiscal de fls. 51/53 que exige o crédito tributário então totalizado em Cz\$ 383.630,25 (trezentos e oitenta e três mil, seiscentos e trinta cruzados e vinte e cinco centavos), determinando que se prossiga na cobrança do mesmo, constituído de Imposto de Renda no valor originário de Cz\$ 211.174,17 (duzentos e onze mil, cento e setenta e quatro cruzados e dezessete centavos), multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no artigo 728, inciso II, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 e demais a crêscimos legais devidos.

Seja submetido a confirmação o recolhimento efetuado através do DARF de fls. 59, abatendo-se do crédito tributário exigido o respectivo valor."

6. Ciente em 05.11.86 (AR de fls. 79), a contribuinte in terpôs o recurso voluntário de fls. 76/78, protocolizado em 02.12.86, no qual desenvolve a tese de sua impugnação.

É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.823

V O T O

Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Relator:

O recurso é tempestivo.

O Auto de Infração informa que a contribuinte apresentou saldo credor na conta de correção monetária nos exercícios de 1982, 1983 e 1984, anos-base de 1981, 1982 e 1983, nos valores de Cr\$ 4.625.219, Cr\$ 23.533.655 e Cr\$ 31.551.587.

Nos dois primeiros exercícios não ofereceu à tributação os valores correspondentes. No terceiro exercício (1984) ten tou sanar a irregularidade. Assim, além de tributar os Cr\$ 31.551.587, efetuou diversos lançamentos de ajuste no LALUR, pretendendo diferir as parcelas dos dois períodos-base anteriores (1981 e 1982), que ainda não ofecera à tributação.

A decisão de primeiro grau também frisou que, "in casu", não se trata de simples tributação de valores diferidos, co mo alega a contribuinte. Ao contrário, ela, incidu sobre as parcelas dos saldos credores não oferecidos à tributação nos exercícios em questão.

Consoante alerta o Parecer Normativo C.S.T. nº 22/78, "É importante distinguir dois conceitos legais: o saldo credor da conta de correção monetária, que será obrigatoriamente computado no lucro do exercício, e o "lucro inflacionário", que será excluído do lucro líquido do exercício na determinação do lucro re al".

A contribuinte admitiu que cometera o erro apontado pela fiscalização. Ela própria dera conta do equívoco. Foi então que procurou saná-lo mediante lançamentos de ajustes no LALUR, só que no período-base encerrado em 31.12.83. Entendeu que seu proce dimento estava amparado por força das regras pertinentes ao dife-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

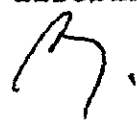
rimento do lucro inflacionário. Nessa linha, apegase à tese de que o art. 51 do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no art. 361 do RIR/80, não fixou o momento em que deveria ser exercido o direito de opção. Pois, a seu juízo, só o PN-CST nº 03, de 12.01.83, é que veio estabelecer que o exercício do direito de opção deve ter lugar por ocasião da entrega da declaração de rendimentos. Ainda segundo o pensamento da contribuinte, o entendimento exteriorizado no referido PN, a prevalecer, só produziria efeitos a partir da sua vigência.

Comecemos por este último aspecto.

Um Parecer Normativo, embora norma complementar da Legislação Tributária (art.100, I c/c o art. 96, ambos do C.T.N.), veicula a interpretação oficial, em tese, da Administração, sobre as leis tributárias, interpretação essa provocada, em geral, por consultas dos contribuintes. Na qualidade de texto expletivo de lei maior, o P.N., para estar correto, haverá de cingir-se ao exato alcance das normas que interpreta.

Ora, é absolutamente lógico, para não dizer óbvio, que o exercício do direito de opção pelo diferimento do lucro inflacionário terá como momento e veículos próprios a data da apresentação da declaração de rendimentos, e esta mesma declaração, correspondente ao exercício financeiro que se correlacionar com o período-base em que se apurou lucro inflacionário. Por conseguinte, o P.N. nada criou ou instituiu que não estivesse insito nos textos legais que interpretou. Daí que seus efeitos são, necessariamente, "ex tunc". Jamais "ex nunc", como pretende a recorrente.

Por outra parte, os remendos feitos pela recorrente no seu LALUR, pela via dos lançamentos de ajuste no fim do período de 1983, levaram-na ao entendimento errôneo de que poderia considerar diferido, anos depois, lucro inflacionário que sequer determinara na época própria, isto é, nos períodos-base de 1981 e 1982. Não se limitou a contribuinte a diferir extemporaneamente o



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 103-07.823

lucro inflacionário, mas, também, a determiná-lo e a diferi-lo, tu
do, fora, da época.

Se o lucro inflacionário está no bojo do saldo cre-
dor da conta de correção monetária, e se este saldo, referente aos
períodos-base de 1981 e 1982, não foi computado nos lucros desses
períodos, não havia como dele extrair lucro inflacionário diferi
vel, dentro de qualquer sistemática razoável.

Flagrantemente, a contribuinte desatendeu ao dispos
to no art. 51 do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 361 do RIR/80. Bas
ta ler esses dispositivos legais para se aquilatar do modo de pro-
ceder para se poder diferir lucro inflacionário não realizado.

Sem o cômputo oportuno do saldo credor da conta de
correção monetária no resultado do exercício, não surge a sua pos-
sível decorrência, que é o lucro inflacionário.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de que
a opção pelo diferimento do lucro inflacionário há de ser exerci-
da, apenas, quando da apresentação da declaração de rendimentos.

Outro item da autuação diz respeito à imputação di-
reta aos custos operacionais de aplicações de capital. (Ex. 1984 -
- Cr\$ 3.618.894).

A contribuinte concordou com a autuação e pagou o
crédito correspondente, consoante a cópia de DARF de fls. 59.

Finalmente, o último item do auto de infração refe-
re-se à chamada "redução do saldo credor da conta de correção mone-
tária". Relaciona-se com o item anterior.

Ex. 1984		Cr\$ 2.874.849
Ex. 1985		Cr\$ 13.979.729



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

A contribuinte também concordou com essa tributação, em relação ao exercício de 1984, tendo recolhido o crédito tributário, como afirmam as autoridades de primeira instância, pelo mesmo DARF de fls. 59.

Com relação ao exercício de 1985 a contribuinte tem razão.

Com efeito, na linha de inúmeras decisões desta Câmara, não cabe a correção monetária em tais casos, pelas razões a seguir alinhadas.

Ao se lançar um bem imobilizável como despesa operacional (ou custos) é o mesmo que registrá-lo, simultaneamente, em conta do Ativo Imobilizado e em correspondente conta de "Depreciação Acumulada", de forma que um lançamento compensa o outro, indicando, em decorrência, um valor contábil (art. 31, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77) igual a zero. Ora, como estas contas integram o grupo do Ativo Permanente, ambas serão corrigidas monetariamente e com base nos mesmos índices. Sendo a contrapartida da correção monetária de uma, de natureza devedora, a da outra será de natureza credora, o que importa em nova anulação, não havendo, em consequência, qualquer influência no resultado do exercício.

Há, ainda, outro aspecto a considerar. É que a escrituração como despesa operacional implica reduzir o resultado líquido do exercício, que também faz parte do "Patrimônio Líquido", cujas contas são também corrigíveis monetariamente. A diminuição do "Patrimônio Líquido" terá como reflexo uma diminuição nos valores que deveriam ser debitados à conta de "Correção Monetária" em razão da falta de registro do bem no ativo imobilizado. Em resumo: a exigência decorrente do fato de se considerar indedutíveis as despesas operacionais é o bastante para corrigir as distorções provocadas na determinação do lucro real.

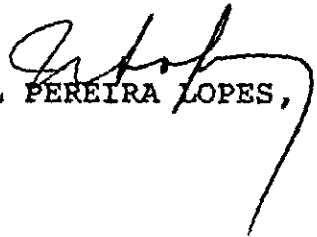


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 103-07.823

Isto posto, voto no sentido de se dar provimento, em parte, ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cz\$ 13.979,72, no exercício de 1985.

Brasília-DF., em 23 de fevereiro de 1987



URGEL PEREIRA LOPES, RELATOR.