



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10580.000702/96-24  
**Recurso n°** 135.216 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-00.747 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 9 de novembro de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DOW BRASIL S/A, sucessora por incorporação de DOW BRASIL NORDESTE S/A, anteriormente denominada DOW QUÍMICA DO NORDESTE LTDA., anteriormente denominada MINERAÇÃO E QUÍMICA DO NORDESTE S/A

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1991, 1992, 1993, 1994

Ementa: DIFERENÇA IPC/BTNf. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para que a diferença de correção monetária IPC/BTNf seja deduzida na apuração do lucro real, nos termos do art. 3º, da Lei nº 8.200/91, não abrange a CSLL, conforme disposição expressa do art. 41, do Decreto nº 332/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.

**EDITADO EM:**

Assinado digitalmente em 09/12/2010 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, 30/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Autenticado digitalmente em 09/12/2010 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Emitido em 28/02/2011 pelo Ministério da Fazenda

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: eiros Carlos Alberto Freitas Barreto, Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karen Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Suzy Gomes Hoffman.

## Relatório

Trata o presente de recurso especial (fls. 490/501, com documentos de fls. 502/511) interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 101-95.453 (fls. 4780487) proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo .

No que interessa à lide, a decisão recorrida entendeu que seriam extensivos à CSLL os efeitos da Lei nº 8.200/1991 no que se refere ao reconhecimento da diferença de correção monetária IPC/BTNF para fins de dedução na base de cálculo dessa contribuição.

A decisão afirmou ainda que o art. 41 do Decreto nº 331/1991 extrapolou de seus limites legais ao estabelecer que a dedução não se aplicaria à CSLL.

Sustenta a Fazenda Nacional que o acórdão recorrido contraria outros julgados do Conselho de Contribuintes que aplicariam ao caso o art. 41, do Decreto nº 332/91, como é o caso do Ac.órdão 103-20.057, apresentado como paradigma.

Traz aos autos decisões judiciais proferidas pelo STJ manifestando entendimento quanto à legalidade do dispositivo em questão. Afirma que a Lei nº 8.200/91 tratou de dois assuntos complementares porém distintos: o tratamento da correção monetária IPC/BTNF e da correção monetária especial.

Afirma a recorrente que, nesse último caso, a Lei estabelece textualmente a utilização do valor da correção na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No que se refere à diferença IPC/BTNF, a norma faz menção exclusivamente à apuração do lucro real. Assim, aduz, a Lei não trata da CSLL nesse caso porque o entendimento do legislador seria pela inaplicabilidade.

Sob esse prisma, argumenta que o art. 41, do Decreto nº 332/91, apenas reproduz o que a Lei já estabelecia, não havendo qualquer ilegalidade que lhe possa ser imputada.

Através do despacho PRESI nº 101-008/2007 (fls. 512/514) o Sr. Presidente da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso.

Em contrarrazões (fls. 594/607), o sujeito passivo reclama que o art. 41 não poderia determinar a indedutibilidade, na base de cálculo da CSLL, da diferença de correção monetária IPC/BTNF, pois a Lei nº 8.200/91 não fez tal restrição.

Defende que o Conselho não deve seguir as decisões do STJ, por não terem eficácia universal. Afirma que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é a mesma o que implicaria na uniformidade das regras de apuração desses tributos.

Por fim, alega que o sistema de correção monetária visa à recomposição da perda do poder aquisitivo da moeda, impedindo-se assim a tributação da renda fictícia. Nesse sentido, conclui que a não aceitação da dedução na base de cálculo da CSLL implica em tributar renda fictícia e exigir empréstimo compulsório às margens da legislação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

O cerne da questão envolve a possibilidade da dedução, na base de cálculo da CSLL, da diferença de correção monetária IPC/BTNf referente aos encargos de depreciação, amortização, exaustão e baixa dos bens.

No entendimento da decisão recorrida, as disposições da Lei nº 8.200/91 que tratam dessa dedução na apuração do lucro real aplicar-se-iam também à CSLL, pela inexistência de qualquer restrição nesse sentido dentro do texto da referida norma.

Manifestou-se ainda o acórdão recorrido pela inexistência de base legal ao texto do art. 41, do Decreto nº 332/91, ao estabelecer que a correção monetária em tela não influenciaria na base de cálculo da CSLL.

De imediato, saliento minha veemente discordância, e até apreensão, quanto ao fato do julgador administrativo negar aplicação a disposição literal de um Decreto plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, por suposta ilegalidade.

Os atributos dos atos administrativos em geral são: presunção de legalidade, imperatividade, exigibilidade e exectoriedade.

A premissa de legalidade deriva do fato de os atos, ao serem editados, obedecerem formalidades e procedimentos específicos, devido a sujeição da Administração Pública ao princípio da legalidade estrita e, também, principalmente pela geração de efeitos *erga omnes*, uma vez que confere maior segurança jurídica para a atividade estatal em realizar a sua função de satisfazer os interesses públicos, em outras palavras, na condução da atividade administrativa para que sejam cumpridos os fins previsto em lei, consoante magistério do Professor Marcus Vinícius Corrêa Bittencourt.<sup>1</sup>

Desta atribuição decorrem as seguintes consequências: o ato deve ser cumprido até ser decretado ilegítimo, a nulidade só pode ser decretada pelo Poder Judiciário se provocado para este fim e a inversão do ônus da prova.

Especificamente no caso do Decreto, não se pode olvidar da competência exclusiva do Congresso Nacional, nos termos do 49 da Constituição Federal, de sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Não tenho conhecimento de nenhum fato nesse sentido quanto ao presente caso.

---

<sup>1</sup> BITTENCOURT, Marcus Vinícius Corrêa. Manual de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

Sob esse prisma, parece-me que a decisão recorrida extrapolou das atribuições desta Corte ao efetuar o juízo de legalidade do Decreto. Assim, já por esse motivo entendo que merece ser reformada.

Ainda que, por hipótese, fosse possível a este Colegiado exercer o controle de legalidade de um Decreto, meu posicionamento seria o mesmo..

O dispositivo contestado é o art. 41, do Decreto nº 332/91:

## *CAPÍTULO II*

### *Da Correção Monetária com Base no IPC*

(.....)

*Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).*

A peça recursal traz preciso arrazoado para demonstrar que o dispositivo em questão não está em desacordo com a Lei nº 8.200/91. Isso porque essa Lei trata de dois assuntos relacionados mas distintos. Em seu art. 1º, determina a obrigatoriedade de efetuar a correção monetária das demonstrações financeiras com base no INPC.

No art. 2º, autorizou a correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, nos seguintes termos:

*Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços*

Essa correção seria considerada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (destaques acrescidos):

*Art. 2º*

(,,,,)

*§ 4º O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.*

*§ 5º O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).*

(.....)

Portanto, tem-se nesse caso a previsão expressa de considerar a correção monetária especial na apuração do lucro real e da CSLL. Em outras palavras, quando a Lei entendeu que algum dispositivo teria aplicabilidade ao IRPJ e à CSLL, foi literal nesse sentido.

No que se refere à diferença IPC/BTNf, a Lei é específica ao mencionar seu efeito apenas na determinação do lucro real (destaques acrescidos):

*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 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:*

*I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor.*

*II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.*

Vê-se que, ao tratar do impacto da diferença de correção monetária IPC-BTNf no resultado da pessoa jurídica, a Lei não menciona a apuração da CSLL, ao contrário das disposições concernentes à correção monetária especial.

Nessa ótica, ao estabelecer que o resultado da correção monetária com base na diferença IPC/BTNf não influirá no cálculo da CSLL, o art. 41 do Decreto nº 332/91 não comete qualquer impropriedade, apenas regulamenta aquilo que a Lei já estabelecia, ou seja, o cômputo do resultado das correção monetária pela diferença IPC/BTNf apenas na apuração do IRPJ.

Saliente-se ainda o posicionamento consolidado no STJ nessa mesma linha, como é exemplo o Acórdão proferido no AgRg 1051423/MG, Rel. Ministro Luiz Fuz, julgado em 23/04/2009 (DJ 25/05/20094):

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEGALIDADE DO ARTIGO 41, § 2º, DO DECRETO 332/91, EM CONFRONTO COM AS DISPOSIÇÕES DA LEI 8.200/91, POR ELE REGULAMENTADO. BASE DE CÁLCULO DA CSSL. LEGALIDADE..*

*1. A Lei 8.200/91, consoante sua interpretação teleológica, conduz à conclusão inequívoca de que, quando a norma versou acerca da correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base 1990, referiu-se, fundamentalmente, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não tendo qualquer reflexo sobre a apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL..*

*2. O aludido diploma legal, com efeito, admitiu apenas uma única hipótese em que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSL se subsumisse à incidência das deduções da correção monetária de balanço. Tem sentido da norma contida no artigo 2º e §§ da lei, que assim dispõem:*

*"Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo*

*Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.*

*§ 1º A correção monetária de que trata este artigo poderá ser efetuada, exclusivamente, em balanço especial levantado, para esse efeito, em 31 de janeiro de 1991, após a correção com base no BTN Fiscal de Cr\$ 126,8621.*

*§ 2º A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.*

*§ 3º O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.*

*§ 4º O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.*

*§ 5º O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).*

*3. É cediço no E. STJ que: "Fácil perceber que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro somente é afetada pela correção monetária de balanço prevista na Lei n.º 8.200/91 nas hipóteses expressamente por ela contempladas (art. 2º, § 5º c/c §§ 3º e 4º), restando ajustado a essa disciplina o disposto no art. 41, § 2º, do Decreto n.º 332/91. Da leitura dos dispositivos indicados, extrai-se a conclusão de que a Lei n.º 8.200/91 só permite, relativamente à apuração da CSL, a correção monetária da conta 'Ativo Permanente', excluindo-a de qualquer outra demonstração financeira." (Resp 386908/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.11.2003, DJ 25.02.2004).*

*4. Consectário do expendido é que "não há, assim, qualquer ilicitude que possa ser reconhecida quanto à norma contida no art. 41 do Decreto n.º 332/91. Primeiramente, porque a Lei n.º 8.200/91, ao cuidar da correção monetária de balanço relativamente ao ano-base de 1990, limitou-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não estendendo a previsão legal à CSL. Em segundo lugar, porque a Lei n.º 8.200/91, quando quis estender a correção monetária de balanço à CSL o fez expressamente, limitada, entretanto, à conta do 'Ativo Permanente', a teor do disposto no art. 2º, § 5º c/c os §§ 3º e 4º da Lei n.º 8.200/91." (REsp 386908/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.11.2003, DJ 25.02.2004).*

*5. Aliás, nesse sentido tem sido a jurisprudência da Primeira e da Segunda Turmas, consoante se denota dos seguintes precedentes: Resp 772.439/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira*

*Turma, julgado em 20.04.2006, DJ 18.05.2006; REsp 645.212/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 02.02.2006, DJ 06.03.2006; Resp 199.338/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 05.10.2004, DJ 16.11.2004; REsp 386.908/SE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.11.2003, DJ 25.02.2004; e Resp 101.862/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 19.05.1998, DJ 08.06.1998.*

6. *Agravo regimental desprovido.* (destaques acrescidos)

Nacional. De todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator