



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

[Recurso de Divergência/FN RD/108-0.489]

Processo nº : 10580.004700/96-41  
Recurso : 125.032  
Matéria : CSL – Ano: 1992  
Recorrente : TEGAL – TERMINAL DE GASES LTDA.  
Recorrida : DRJ – SALVADOR - BA  
Sessão de : 19 de junho de 2001  
Acórdão nº : 108-06.553

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. ANO CALENDÁRIO 1992. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA ENTRE O IPC E O BTN. EFEITOS NO ENCARGO DE DEPRECIÇÃO DA LEI 8.200/91. ILEGALIDADE DA VEDAÇÃO IMPOSTA NO ARTIGO 41 DO DECRETO 332/91 – A restrição imposta pelo artigo 41 do Decreto 332/91 extrapola a sua atividade regulamentadora, o que vicia a sua função específica a ser exercida no mundo jurídico.

Preliminares rejeitadas.  
Recurso provido.

ACORDAM os membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

Recurso nº : 125.032  
Recorrente : TEGAL TERMINAL DE GASES LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a Recorrente, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), que entendeu o FISCO ser devida quando da entrega da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ano 1993/exercício 1992.

O valor lançado pela fiscalização reflete exatamente o informado pelo requerente na linha 43 do anexo 4 da citada declaração, como bem demonstra o Auto de Infração (fls. 01 a 07) e o documento acostado à fls. 15.

Tempestivamente, na data de 12 de setembro de 1996, apresentou o requerente sua Impugnação, requerendo a total improcedência do Auto de Infração em xeque e autorização para retificar sua declaração, ajustando seu valor de CSL para zero através do não-preenchimento das lacunas constantes do quadro 03 do anexo 04 da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de 1993.

Alegou, visando suportar seu pedido, a necessidade de Lei Complementar para instituição da CSL, ressaltando para tanto a letra do artigo 146 da Carta Política de 1988. Ressaltou ainda que possui decisão transitada em julgado no sentido da inexigibilidade da Contribuição por inconstitucionalidade da Lei 7.689/88 e que a Ação Rescisória proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional não tinha o condão de suspender a eficácia da decisão citada por esta ainda não ter o respectivo trânsito em julgado certificando decisão procedente.

Finalmente, ressaltou o fato de que estava sendo privado de seu direito à dedução das diferenças resultantes da variação entre o Índice de Preços ao



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

Consumidor – IPC e a variação do BTN Fiscal em seus encargos de depreciação, reservando a si o direito de computar tal diferença para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, mesmo ao arrepio da norma expressa no artigo 41º, do Decreto 332/91, que entende inconstitucional.

Sobreveio, na data de 28 de agosto de 2000, decisão da DRJ de Salvador – BA, confirmando integralmente o lançamento efetuado. OS fundamentos jurídicos para tanto estão expressos na ementa da decisão (fls. 136 e 137), cujos dizeres assim expressam:

**“COISA JULGADA. SENTENÇA RESCISÓRIA. EFEITOS. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. CABIMENTO.**

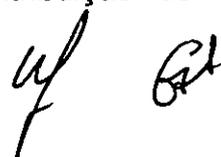
*Rescindida a sentença que desobrigava a contribuinte do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por força dos juízos ali expressos: o “rescindens”, de natureza constitutiva; e o “rescisorium”, de natureza declaratória; os seus efeitos são “ex nunc” e “ex tunc”, logo, sendo restabelecido o vínculo jurídico obrigacional “ex lege”, e, em face do disposto nos art. 497 e 587 do Código de Processo Civil, não é necessário se esperar pelo trânsito em julgado da sentença rescisória para a realização do lançamento.(...)*

**COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUATIVA. DESNECESSIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA.**

*A jurisprudência pátria (tanto a judicial quanto a administrativa) tem entendido que nas relações tributárias de natureza continuativa entre o Fisco e o Contribuinte, não é cabível a alegação da exceção da coisa julgada em relação aos fatos geradores sucedidos após as alterações legislativas e, uma vez que o fato gerador da obrigação tributária aqui discutido é posterior às alterações legislativas, nada obsta que seja realizado o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido via auto de infração.*

**DIFERENÇA DA CORREÇÃO ENTRE O IPC E O BTNF FISCAL. LEI Nº 8200 DE 1991. EXTENSÃO DOS EFEITOS À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

*A Lei nº 8200, de 1991 ao permitir o reconhecimento da diferença dos índices de correção entre o IPC e o BTN Fiscal, ocorrida no período-base de 1990, somente para fins fiscais e no âmbito do Lucro Real, restringiu sua aplicação à apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica não contemplando a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, incabível a pretendida extensão dos seus efeitos para fins de dedução da base de cálculo desta Contribuição da*



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

*diferença oriunda dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, baixa de bens, por falta de previsão legal(...)"*

Cientificado o requerente da decisão transcrita, em 22 de novembro de 2000 ingressou com Recurso Voluntário, efetuando o depósito referente a 30% da exação (fls. 200), nos termos do art. 32 da Medida Provisória nº 1.621, de 12 de dezembro de 1997.

Em síntese, reforçou os argumentos trazidos na Impugnação ao Auto de Infração e inovou quando da alegação de decadência dos lançamentos trazidos à baila e na preliminar de nulidade, alegando que a decisão atenta o disposto no artigo 10 do Decreto 70.235/72, por alteração do enquadramento legal em que se insere a infração apontada no AIIM.

Requer, alternativamente, o acatamento da preliminar de nulidade apontada ou a total improcedência do Auto de Infração, cancelando o lançamento.

É o relatório.



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

## VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator:

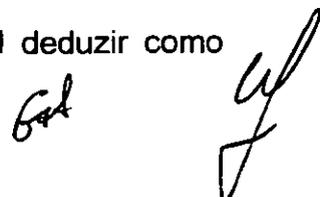
Recebo o Recurso Voluntário de fls. devidamente comprovado o depósito determinado pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.621/97 (fls. 200), no montante de 30% da exação levada a julgamento por este Conselho.

Preliminarmente, ressalta, *ab initio*, o fato de usufruir decisão transitada em julgado concedendo segurança definitiva para o não-recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, instituída pela Lei 7.689/88, independente de Ação Rescisória proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Ademais, aponta a nulidade do Auto de Infração por ofensa ao artigo 10 do Decreto 70.235/72 devido ao incorreto enquadramento legal do lançamento constante do Auto de Infração, por ter sido considerada a Contribuição Social sobre o Lucro um tributo de relação jurídica continuativa, cujo fundamento posterior à Lei 7.689/88 estão tanto na Lei 8.212/91 e Lei Complementar 70/91, que redefinem os elementos suficientes para a exigibilidade do tributo em questão.

No mérito, aduz basicamente o fato de que a dedução prevista no artigo 2º, da Lei 8.200/91 também se estende para a apuração do lucro líquido objeto da Contribuição Social sobre o Lucro, permitida a dedução do numerário em questão. Tal dedução refere-se ao aproveitamento da diferença de correção monetária resultante do confronto entre o IPC e o BTN Fiscal no ano-calendário de 1990.

Perceba-se, inicialmente, que a hipótese prevista no artigo transcrito (pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real) abarca a situação jurídico-fiscal do contribuinte. Portanto, poderia o contribuinte tributado pelo lucro real deduzir como



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

custo ou despesa o valor da correção realizada "*mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.*"<sup>1</sup>

O Decreto 332, de 04 de novembro de 1991, que visava regulamentar os dispositivos da Lei 8.200/91, a seu turno, dispôs que "*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).*"

Perceba-se, pois, que tal dispositivo expressamente vedou qualquer pretensão dos contribuintes em ampliar o aproveitamento da diferença de correção monetária IPC x BTN Fiscal para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei 7.689/88)

Observe-se, de plano, que o parágrafo 5º do artigo 2º da Lei 8.200/91 faculta aos contribuintes o aproveitamento para fins da CSL e do ILL da diferença decorrente do confronto entre o IPC e o BTNF nos encargos de depreciação, exaustão, amortização ou baixa dos bens.

O julgador da instância singular ignorou a presença do artigo 2º da Lei 8.200/91, transcrevendo em sua decisão somente o artigo 3º do mesmo diploma. Tal artigo remete ao aproveitamento da correção instituída pela Lei 8.200/91 para fins de apuração do lucro real, o que faz crer ao Fisco a possibilidade de desconsiderar tal dedução para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro. Tal artigo determina que o cômputo dar-se-á "*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.*"

Não há que se negar, pois, que o artigo transcrito remete-se à apuração do denominado 'lucro real', que notoriamente e como já citado não é base de cálculo para a CSL. Contudo, uma leitura criteriosa aliada a uma interpretação teleológica dos artigos 2º e 3º da Lei 8.200/91 bem demonstra que não há conflito técnico entre ambos.

<sup>1</sup> Redação do parágrafo 3º do artigo 2º da Lei 8.200/91.



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

Apesar do primeiro prever tal dedução na apuração do lucro real, nada impede que tal valor seja excluído da base da Contribuição Social sobre o Lucro, porque o artigo 2º também permite a citada dedução. Não há que se hierarquizar a força de ambos dentro do mesmo instrumento legislativo.

Assim, pode-se afirmar que a intenção do legislador é clara quanto à extensão da dedução da diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, comprovada através de leitura atenta do art. 2º, § 5º da Lei 8.200/91. Ressalte-se, ainda, que a interpretação literal das normas jurídicas deve sempre prevalecer, por refletir a real intenção do legislador quando do exercício da confecção legislativa.

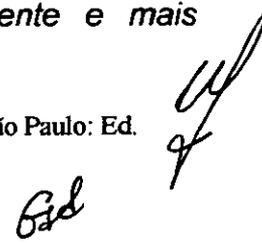
Por outro lado, o Poder Executivo ao editar o Decreto 332/91, regulamentando a aplicação da Lei 8.200/91, expressamente limitou tal possibilidade. O Decreto é reconhecido no Direito Brasileiro como instrumento competente para regulamentar determinada norma emanada pelo Poder Legislativo. Não pode inovar muito menos restringir direitos e obrigações previstas na norma regulamentada, ainda mais em matéria tributária, cujas obrigações estão vinculadas ao princípio da estrita legalidade.

Portanto, o Decreto 332/91, ao restringir o aproveitamento da diferença de correção monetária entre o IPC e o BTN Fiscal do exercício de 1990, andou além de seu poder regulamentador. Somente a lei poderia instituir tal limitação. Hugo de Brito Machado, citando Cláudio Pacheco, demonstra bem o espírito das imposições tributárias<sup>2</sup>:

*“O tributo deve ser consentido, vale dizer, aprovado pelo povo, por seus representantes nos parlamentos. No dizer de Cláudio Pacheco, para quem a base do princípio da legalidade reside no artigo 14 da ‘revolucionária declaração francesa dos direitos dos homens e do cidadão’, a obrigação tributária está ligada ao princípio da representação política. ‘As imposições tributárias deverão estar autorizadas em lei, mas a lei é obra do poder legislativo, cujo órgão é mais freqüentemente e mais*

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. Dialética. 2001. 4ª edição, pg. 17.



Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

*desejavelmente um corpo coletivo de base eletiva e de caráter representativo, autorizando a presunção de que são os contribuintes que, indiretamente, consentem essas imposições."*

(grifo nosso)

Assim, não há que se olvidar da ilegalidade flagrante do artigo 41 do Decreto 332/91. Tal posição é corroborada por decisões de um amplo leque de Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, como no acórdão 108-06019, dessa mesma 8ª Câmara, relatado pelo Dr. Nelson Lósso Filho:

*"(...) É legítima a aplicação da variação do IPC (Índice do preço ao consumidor) na atualização monetária das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas no ano-base de 1990, índice expressamente reconhecido pela Lei nº 8.200/91 e Decreto nº 332/91. Os efeitos da recomposição do patrimônio da empresa devem ser reconhecidos nos períodos efetivamente incorridos, em respeito ao regime de competência. Ao coibir a influência deste efeito no lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social o Decreto 332/91 extrapolou o conteúdo da Lei 8.200/91."*

Ou ainda podemos citar decisão relatada pelo Dr. Celso Alves Feitosa, no acórdão 101-92572, que bem expressa o espírito do Conselho de Contribuintes:

*"(...) Sob pena de tributação de valores fictícios e conseqüente cobrança ilegal da Contribuição Social, a pessoa jurídica tem direito a apropriação dos efeitos da correção monetária pela diferença IPC/BTNF, referente ao período-base de 1990, como reconhecido pela Lei nr. 8.200/91, sem as restrições de seu regulamento (Decreto 332/91, art. 41)."*

O Superior Tribunal de Justiça, órgão jurisdicional responsável pela análise da legalidade das normas federais, vem adotando posição ainda obscura acerca da legalidade do artigo 41 do Decreto 332/91. Contudo, as decisões mais recentes têm corroborado a posição defendida por este Conselho. Como no seguinte *decisum*<sup>3</sup>:

*"(...) O artigo 41, do Decreto 332/91, por sua vez, dispõe que o resultado da correção monetária 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). Mas de forma diferente dita a lei regulamentada: o § 5º, do art. 2º, da Lei nº 8.200/91, determina: 'O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei*

<sup>3</sup> RESP 174410/CE, Relator Ministro José Delgado, DJ 21/09/1998

Processo nº : 10580.004700/96-41  
Acórdão nº : 108-06.553

*nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35)'. Em consequência, vislumbra-se a restrição imposta pela norma regulamentadora, o que extrapola a sua função específica a ser exercida no mundo jurídico.(...)"*

Conclui-se, assim, que o artigo 41 do Decreto 332/91 está revestido de ilegalidade, podendo a requerente usufruir da diferença de correção entre o IPC e o BTNF (determinada pela Lei 8.200/91) para fins de determinação dos encargos de depreciação e conseqüente dedução da apuração do lucro líquido objeto de tributação pela Contribuição Social sobre o Lucro.

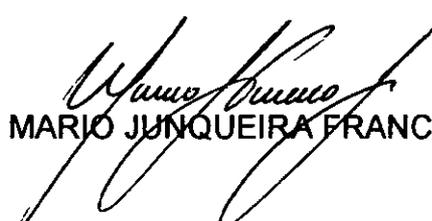
Uma análise detalhada da questão de mérito foi necessária tendo em vista a informação, à fls. 68 e 69 (planilha anexada pelo contribuinte apurando a CSL referente ao primeiro semestre de 1992), de que somente a adição resultante da vedação do artigo 41 do Decreto 332/91 (quadro 3, campo 3.06) geraria base de cálculo tributável pela CSL.

Como tal adição não deve ser admitida, por todos os fundamentos expressos na presente decisão, não há que se falar em base tributável e, portanto, não se vislumbram valores devidos a título de CSL.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares, para no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, permitindo ao contribuinte aproveitar a diferença de correção entre o IPC e o BTNF (determinada pela Lei 8.200/91) para fins de determinação dos encargos de depreciação e conseqüente dedução da apuração do lucro líquido objeto de tributação pela Contribuição Social sobre o Lucro.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 19 de junho de 2001.

  
MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 