



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Recurso nº : 118.260  
Matéria : CSSL - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1992 e 1993  
Recorrente : TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A - TELEST  
Recorrida : DRJ NO RIO DE JANEIRO/RJ  
Sessão de : 17 DE MARÇO DE 1999  
Acórdão nº : 103-19.926

CSSL - DEPRECIAÇÃO - RESERVA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA - LEI 8.200/91 - DECRETO N° 332/91 - A restrição, como redutor do lucro e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para fins fiscais das parcelas dos encargos de depreciação, implica aumento da carga tributária sem autorização legal, ofensa ao regime de competência dos exercícios sociais e alteração do conceito de lucro de que trata o artigo 43 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A - TELEST.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

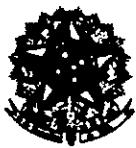
CÁNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 ABR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÉNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), EDSON ANTONIO COSTA BRITO GARCIA (suplente Convocado), SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

118.260/MSR\*19/03/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

Recurso nº : 118.260  
Recorrente : TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A - TELEST

## RELATÓRIO

TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento à sua impugnação de fls.21/27.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ O LUCRO LÍQUIDO - 01 ) ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO** - Trata-se dos encargos de depreciação calculados sobre a diferença de correção monetária IPC/BTNF/90, deduzidos na apuração do lucro líquido e não adicionados na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente ao ano-base de 1991 e anos-calendário de 1992 (1º e 2º Semestres). A exigência, consubstanciada nos artigos 1º, 2º, 3º da Lei nº 7.869/89, os dois últimos alterados, respectivamente, pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e artigo 2º da Lei nº 7.856/91; art. 3º da Lei nº 8.200/91; art. 41, "caput" e § 2º, do Decreto nº 332/91; art. 23, inciso II da Lei nº 8.212/91.

**02 ) RESERVA ESPECIAL - REALIZAÇÃO** - Valor da realização da Reserva Especial adicionada na apuração do lucro real e computada com insuficiência na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Inobservância dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 7.689/89, os dois últimos alterados, respectivamente pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 e art. 2º da Lei nº 7.856/91; art.2º da Lei nº 8.200/91; art. 45, "caput" e § 3º do Decreto nº 332/91; art. 23, inc. II, da Lei nº 8.211/91.

A exigência, inclusos os consectários legais, no montante de 2.687.361,91 UFIR (fl. 1).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

Cientificada da exigência, em 15.03.96, apresentou impugnação, em 10.04.96, instruindo-a com os documentos de fls. 28/39 e com a procuração de fls. 42 e demais elementos de prova de fls. 44/48. Em síntese são estas as razões de defesa extraídas da peça decisória:

- que a parcela referente aos encargos de depreciação oriundos da diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF não se encontra amparada em disposição legal, tendo as disposições contidas no Decreto 332/91 extrapolado o conteúdo da Lei nº 8.200/90, criando obrigação tributária à margem da lei.

Espera ver banidas do lançamento as parcelas supra, protestando contra a tributação da parcela correspondente à Reserva Especial em razão de esta não ser suficiente a dar causa à base positiva da CSSL;

- colaciona, às fls. 44, inteiro teor do Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997.

A autoridade de primeiro grau prolatou a sua decisão sob o nº 358/98, às fls. 50/55, assim resumida em sua ementa:

**"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL**

*Competência: Não compete a esta Autoridade Administrativa a apreciação de ilegalidade de ato normativo expedido por autoridade competente para a sua prática.*

*Retroatividade benigna. Redução da multa de ofício: a lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a vigente ao tempo de sua prática. Incidência do art.44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no art. 106, inciso II, letra c, do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório 9 normativo) SRF/COSIT 01, de 07.01.97."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

Cientificada da decisão singular, por via postal (AR de fls. 59), em 14.05.98, interpôs recurso voluntário a este Colegiado, em 15.06.98 (fls. 60/62), instruindo a sua defesa com os documentos de fls. 64/65. Suscitada pela autoridade preparadora, apresenta, às fls. 75/76, Decisão da Justiça Federal do Espírito Santo - 3ª Vara - SJ/ES., deferimento do pleito de preliminar, dispensando a recorrente da exigência do depósito recursal prévio de que trata a Medida Provisória nº 1.621-34, art. 32.

Enquanto a impugnante pugna pela aplicação da Lei 8.200/91, à qual cumpriu à risca, a autoridade coatora ressalta-se no Decreto nº 332/91, arts. 41/45, para manter a exação, não obstante o citado Decreto ter extrapolado o conteúdo da Lei nº 8.200/91.

Ao entender que a esfera Administrativa não é competente para a apreciação da matéria, nega o fisco a função para a qual foi criada, e o direito da impugnante ao devido processo legal. Não pretendeu a impugnante a declaração de inconstitucionalidade do referido Decreto por essa via administrativa, mas a declaração de estrita observância ao princípio da reserva legal.

Após citar artigos da Lei nº 8.200/90 e do Decreto nº 332/91 - objetos da fundamentação impositiva, compara-os, concluindo que o citado Decreto não é o instrumento legal adequado para alterar as bases de cálculo da CSSL e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido, mas somente a lei.

Quanto à tributação da Reserva Legal, assevera que a Lei nº 8.200/91, em seus §§ 3º a 5º do artigo 2º autoriza a dedução da depreciação do resultado, inclusive para determinação da base de cálculo da Contribuição Social, que, no caso presente, não produziu resultado positivo na base de cálculo do tributo, ou seja, a base



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

de cálculo da contribuição permaneceu em tal hipótese negativa, não havendo qualquer incidência do imposto.

Por derradeiro, espera pela procedência da presente impugnação e consequente cancelamento das exigências fiscais.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'HENRIQUE GOES', is placed next to the text 'É o relatório.' It consists of a stylized 'H' and 'G' followed by a more fluid, cursive signature.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

A petição recursal constante de fls. 60/63, inadvertidamente, elege como destinatário o Conselho de Contribuintes da Delegacia da Receita Federal.

Conquanto sejam os Conselhos de Contribuintes órgãos colegiados judicantes diretamente subordinados ao Ministro de Estado da Fazenda, com a finalidade de julgarem, administrativamente, em segundo grau, os litígios fiscais delineados no Capítulo II, Seção II do seu Regimento Interno (Portaria/MF. nº 55, de 16.03.98), tal ofensa ao postulado constante do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, não obstante, não inquia (antes me permite esclarecer), a apreciação, nesta esfera, do presente litígio, mesmo porque apresentado ao órgão competente, a teor do artigo 63 da Lei nº 9.784, de 29.01.99.

Em face do exposto, tomo conhecimento do recurso voluntário por ser tempestivo.

Superada esta inicial, passemos à análise do centro nuclear acusatório.

A matéria, no âmbito deste Colegiado, não tem comportado divergência, mercê de sua interpretação disseminada e uníssona defluente de suas diversas Câmaras, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por julgar tangido pelo mesmo desígnio, transcrevo parte do voto do preeminente Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal no exercício de Relator em Ação Direta de Inconstitucionalidade - 712/DF, de 07.10.92, acerca da constitucionalidade da Lei nº 8.200/91, aprovado por unanimidade pelo Tribunal Pleno



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

daquela Corte: Assim se posicionou a decorrente *Ementa*, reproduzida, aqui, parcialmente:

*"O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.*

*Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.*

*O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação.*

*Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que - por traduzir limitação ao poder de tributar - é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.*

*Em princípio, nada impede o poder público de reconhecer em seu texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e de adotar, no plano do Direito Positivo as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, derivados, exemplificativamente, da manipulação, da substituição ou da alteração de índices, hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo Estado.*

*A competência tributária da pessoa estatal investida do poder de instituir espécies de natureza fiscal abrange, na latitude dessa prerrogativa jurídica, a possibilidade de fazer editar normas legais que, beneficiando o contribuinte, disponham sobre a suspensão ou, até mesmo sobre a própria exclusão do crédito tributário."*

Como fonte secundária de regras jurídicas, o decreto regulamentar tem, por escopo, a explicitação das leis não auto - aplicáveis, dando-lhes curso operacional, mormente quando os textos legais não permitirem, isoladamente, a sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

execução. É a conclusão que se retira da dicção do artigo 99 do Estatuto Tributário, aqui transrito, *in verbis*:

*"O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei."*

O tributarista ROQUE ANTONIO CARRAZA traça os seguintes comentários a respeito da lei e da faculdade regulamentar, em sua obra "Curso de direito constitucional tributário", Malheiros Editores, 4. ed., São Paulo, 1993, p. 198/199, *"in verbis"*:

*"O princípio da Legalidade foi rebustecido na nova Constituição, por seu art. 49, V, que atribui ao Congresso Nacional (...) competência para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites da delegação legislativa.*

*Em suma, os regulamentos, no Brasil, devem apenas executar a lei. Também em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o executivo que, subordinando-se inteiramente à lei (*lato sensu*) limita-se a prover sua fiel execução isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia, sem, porém, criar ou modificar tributos.*

*O regulamento (veiculado por decreto ou instrução) deve estar, em nosso sistema jurídico, sempre subordinado à lei a qual se refere. Não podem ser contra legem, nem praeter legem, nem ultra legem, nem, é claro, extra legem, mas, exclusivamente intra legem e secundum legem (...).*

Assente estes cenários prévios - jurisprudencial e legal, passemos, estritamente, à consideração da peça impositiva:

A primeira exação consubstancia-se no artigo 3º da Lei nº 8.200/91 e no art. 41 do Decreto 332/91. A segunda, estriba-se nos artigos 2º e 45 (*caput*) e § 3º, respectivamente da mesma Lei e Ato regulamentador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

Ambos têm, como origem confluente, o artigo 39 do Decreto nº 332/91 que, a seguir, reproduzo na íntegra:

*"Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, somente poderá ser deduzida a partir do exercício financeiro de 1994, período-base de 1993."*

A teor, pois, do artigo 39 em comento, criou-se, ao arrepio da lei, diferimento de dedutibilidade dos custos/despesas em tela. Repudia-se, por outro lado, qualquer extensão interpretativa do artigo 3º da Lei nº 8.200/91 acerca do tratamento a ser dado aos encargos de depreciação ou amortização, já que este artigo, de duvidosa carga de legalidade como já se demonstrou, só adiou a dedutibilidade do saldo devedor da correção monetária. Portanto, com maior razão, rechaço, de plano, a invocação deste e daquele artigo para consumação do desiderato acusatório.

Contrário senso, seria admitir-se, por decreto, a revogação, ainda que tácita, da regra insculpida no art. 57 da Lei 4.506/64 - matriz legal do artigo 198 do RIR/80, reiterado pelo artigo 248 do RIR/94, determinando-se que os custos incorridos pelo uso e desgaste do ente permanente da empresa fossem reconhecidos em períodos subsequentes, contrariando o regime de competência consagrado na literatura fisco-tributária, sobrelevando-se exemplar carga de inconsistência nas demonstrações financeiras da contribuinte, sem falar em ofensa ao conceito de lucro derivado do artigo 43 do C.T.N.

Se não revogada, como se conclui, estaríamos convivendo com legislações, a um só tempo, disciplinadoras de entes que não se harmonizam - antagonizam-se, timbrando, no âmbito de sua pertinência, de mixórdia legal a colimação impositiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

No dizer do eminente Ministro Celso de Mello, em Acórdão retrocolacionado, o conceito da irretroatividade da Lei nº 8.200/91 deve ser visto e interpretado como *garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos*. Quando o poder público reconhece em lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes, deve, neste mesmo ou por outro veículo afim, instrumentalizar remédios para erradicação dos efeitos onerosos da *manipulação, da substituição ou da alteração de Índices* que tornem mais gravosas as exações.

Ora, se a Lei nº 8.200/91, ainda que intempestiva, objetivou escoimar tais discrepâncias, consagrando o princípio da neutralidade em sua adoção, não pode o decreto regulamentador, ainda mais extemporâneo, inovar e subtrair-lhe tal conquista, arvorando-se na esteira da ilegalidade, como se demonstrou, contrariando, frontalmente, o que dispôs o STF - Pleno, em Acórdão já assinalado.

De outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, pela sua Primeira Turma, esposa, similarmente, a mesma interpretação aqui expandida:

01 - Recurso Especial nº 170394/CE, DJ. de 23.11.1998, p. 130:  
Ementa: TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 8.200/91 E DECRETO N° 332/91. Relator: Ministro José Delgado. Decisão unânime:

“O artigo 41, por sua vez, estabelece em seu corpo restrições não explicitadas pela Lei nº 8.200/91. Restrição imposta pela norma regulamentadora a tais posições extrapola a função específica a ser exercida no mundo jurídico.”

02 - Recurso Especial 174410/CE, DJ. de 21.09.98, p. 096: Ementa: TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE DE 1990. DIFERENÇA DE CORREÇÃO ENTRE O IPC E BTNF. ART. 3º, I, DA LEI 8.200/91. ARTS. 39 E 41 DO DECRETO 332/91.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

*"O art. 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, 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)". Em consequência, vislumbra-se a restrição imposta pela norma regulamentadora, o que extrapola a sua função específica a ser exercida no mundo jurídico."*

Em face do exposto não vejo como prosperar tais exigências, salvo se olvidar o mais comezinho princípio de submissão à lei e à sua melhor interpretação.

**C O N C L U S Ã O:**

Oriento o meu voto no sentido de se dar provimento integral ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF, em 17 de março de 1999

  
NEICYR DE ALMEIDA





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10783.003127/96-07  
Acórdão nº : 103-19.926

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 16 ABR 1999

CANDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE

Ciente em,

NILTON CÉLIO LOCATELLI  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL