



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

Processo nº 11080.000497/2002-18
Recurso nº 143.830 Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-01.332 – 1ª Turma**
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria CSLL
Recorrente REAL EMPREENDIMENTOS S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-
CSLL

Ano-calendário: 1996, 1998

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. DIFERENÇA CORREÇÃO
MONETÁRIA. IPC/BTNF DE 1990. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 55
DO CARF.

Súmula CARF nº 55: O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

NATUREZA JURÍDICA DE DESPESAS DIFERIDAS NA SUCEDIDA
POR INCORPORAÇÃO, RELATIVAMENTE À DIFERENÇA DA
CORREÇÃO MONETÁRIA DO IPC/BTNF DE 1990. DIVERGÊNCIA
NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não se conhece do recurso especial em face da ausência de similitude fática entre os acórdãos cotejados.

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO
ANTECIPADO. ENTENDIMENTO FIXADO PELO STJ, EM SEDE DE
RECURSO REPETITIVO.

Não havendo pagamento antecipado parcial, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o artigo 173, inciso I, do CTN. Decadência não configurada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, também por unanimidade, negar provimento.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, com fundamento em divergência jurisprudencial.

Lavrou-se o auto de infração contra o contribuinte, com base nos seguintes fatores, em síntese:

a) redução indevida da base de cálculo da CSLL, no período encerrado em 1996, tendo em vista exclusão de valores referentes a despesas com depreciação diferença IPC/BTNF;

b) “*compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores*”, no período de apuração encerrado em 1998.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 253/273 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/RS julgou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996, 1998

Ementa: CSLL. DECADÊNCIA. Face à protocolização em 10/10/2000 de DIRPJ retificadora, o termo de início do lapso decadencial é transferido para 01/01/2001, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme preceitua o art. 173, I, do CIN.

CSLL. DIFERENÇA IPC/BTNF. O resultado da correção monetária decorrente do diferencial negativo apurado entre o LPC/BTNF não influirá na base de cálculo da contribuição social.

IRPJ. DEPRECIÇÃO. DIFERENÇA IPC/BTNF. A parcela de depreciação ou custo do bem baixado, relativa à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF, somente poderá ser deduzida (para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ), a partir de 01/01/93. Não há prazo para sua utilização, devendo ser observado que a pessoa jurídica não poderá obter efeito diverso que seria obtido, caso a dedução tivesse sido realizada em 1993.

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre legalidade ou inconstitucionalidade de atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo.

Lançamento Procedente

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 321/359).

A antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso do contribuinte (fls. 369/381):

CSLL — DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO — EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — INOCORRÊNCIA — O lucro contábil não se confunde com o lucro real, tampouco com a base de cálculo da contribuição social. Assim, tendo a contribuinte procedido os ajustes correspondentes à baixa da diferença de correção monetária IPC/BTNF, tão somente por ocasião da apuração do lucro real, não há que se falar em erro na apuração da base de cálculo da CSLL, eis que não houve qualquer alteração em relação à sua base de cálculo, tampouco ao lucro líquido contábil.

O contribuinte interpôs o presente recurso especial, com base em divergência jurisprudencial (fls. 387/426).

Segundo a recorrente:

“A controvérsia em litígio, fundamentalmente, discute (i) a exclusão da base de cálculo da CSLL, no ano-base de 1996 (exercício 1997), de encargos contábeis diferidos relativos à depreciação e/ou custo de bem baixado (diferença correção

monetária IPC/BTNF — Lei n. 8.200/91), adicionados em 1991 e 1992 em empresa sucedida (SUPERMERCADOS REAL S.A.) pela Recorrente, que foi por esta incorporada no ano de 1995; e, (ii) a compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, na apuração do período de 1998, como reflexo da combatida exclusão do item (i) supra. Discute, ainda, se houve decadência quanto ao direito de lançar de ofício a obrigação tributária da CSLL, relativamente aos supostos fatos geradores ocorridos no período-base de 1996, e também, se referida despesa diferida (diferença da correção monetária IPC/BTNF — Lei n. 8.200/91) tem natureza de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa, por ocasião da sucessão de direitos por incorporação societária, bem como se pode ser excluída do IRPJ e da CSLL até o ano-base de 1998, no caso concreto.

Originariamente, o fundamento da autuação girou, particularmente, em torno da indevida redução da base de cálculo da CSLL apurada pela Recorrente, no período encerrado em 1996, quanto aos valores correspondentes às aludidas despesas diferidas com depreciação e demais encargos derivados da majoração dos bens do ativo imobilizado pela correção monetária de 1990 com base no IPC, como determinou a Lei n. 8.200/91, adicionados ao lucro líquido em 1991 e 1992, pela empresa SUPERMERCADOS REAL S.A., sucedida por incorporação em 1995; bem como (ii) glosa da compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL no ano-base de 1998, como reflexo do lançamento de ofício perpetrado no período-base de 1996.

O relatório da ação fiscal, não obstante defenda que o resultado da correção monetária pela diferença do IPC/BTNF em 1990 não influencia a base de cálculo da CSLL, em linha subsidiária, destacou, sobretudo o fato da empresa incorporada pela Recorrente não ter excluído, por si, os valores das despesas com depreciação, diferença correção monetária IPC/BTNF, da Lei n. 8.200/91, os anos de 1993 a 1995, até a data de sua incorporação pela Recorrente, deixando para que esta viesse a fazê-lo em 1996, relevando que, se a exclusão em pauta houvesse ocorrido até 1995 (ano da incorporação), na sucedida, ter-se-iam convertido os valores excluídos em base de cálculo negativa, não compensável na sucessora, ora Recorrente.

*Todavia, na ótica da Recorrente, o Decreto n. 332/91, extrapolou sua função regulamentar, pois o §2º do seu art. 41, além de destoar do caput que trata do **resultado** (credor ou devedor) da diferença da correção monetária entre o IPC/BTNF, e não da dedução de encargos eventualmente decorrentes deste acréscimo, colide com a escorreita interpretação da legislação tributária que lhe confere fundamento de validade, diga-se, a Lei n. 8.200/91, que **jamaís cogitou sobre não influenciarem a base de cálculo da CSLL**, os encargos com depreciação, amortização, calculados sobre a correção monetária complementar IPC/BTNF acrescida aos bens do ativo **permanente das empresas**.*

Além disso, a exegese correta da legislação tributária quanto ao art. 3º, inciso I da Lei n. 8.200/91, embora leve à conclusão de que o dispositivo legal mencionado trata exclusivamente de matéria tributável pelo imposto de renda, porquanto se refere apenas à postergação da parcela de correção monetária IPC/BTNF de 1990, na determinação do lucro real das empresas, ao contrário do julgamento a quo, não prescreve qualquer condição restritiva ou adiamento quanto aos efeitos da referida diferença de correção de 1990, na determinação da base de cálculo da CSLL, pois, a interpretação teleológica do art. 3º, inciso I da Lei n. 8.200/91 decorre de o artigo 111, II, do CTN, haver consagrado, particularmente, a interpretação restritiva/extensiva dos benefícios fiscais, de acordo com "a razão da lei, (...) os motivos que a determinaram, (...) o fim visado pelo legislador", tal como defendido no recurso voluntário.

Por fim, a Recorrente repudia a interpretação do acórdão recorrido de que os encargos de depreciação, amortização, exaustão ou custo dos bens baixados a qualquer título, relativos à diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF, têm natureza de prejuízos fiscais/base de cálculo negativa, com a pretensão de atingi-los, pois qualquer interpretação que busque inviabilizar a transferência, por sucessão, da diferença da correção monetária do IPC/BTNF encontrará obstáculo no art. 36 do Decreto 332/91, que dispõe que, nas incorporações, fusões ou cisões efetuadas após a escrituração da correção monetária pelo IPC, as transferências de valores para as sucessoras deverão ser efetuadas nos termos da legislação tributária, expressamente admitindo tal sucessão de direitos.

*Estes valores diferidos, no momento da incorporação, com a extinção da sociedade incorporada, representam direito e obrigações que agregam ao patrimônio da incorporadora (ora Recorrente), à qual sucede a incorporada de forma universal nesses direitos e obrigações, nos termos do art. 227 da Lei das Sociedades Anônimas, pois as despesas e custos diferidos relacionados à correção monetária complementar do IPC/BTNF, adicionadas à determinação do Lucro Real e à base de cálculo da CSLL das empresas, à época em que incorridas, são "créditos" que o Decreto n. 332/91 reconhece serem transferíveis às empresas sucessoras por incorporação, cisão, fusão, seja àquele relativo à **despesa diferida do próprio saldo devedor da correção monetária**, seja o relativo à **despesa diferida com encargos de depreciação e custo de bens baixados a qualquer título**.*

*Tais despesas contábeis diferidas (IPC/BTNF), quando fiscalmente apropriadas (mediante exclusão do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL) afetam o "resultado do exercício", enquanto os prejuízos (fiscais) já são em si o próprio resultado (positivo ou negativo), o que significa dizer que, as despesas contábeis diferidas, quando computadas ao resultado fiscal do período, assim como as receitas, **participam da soma algébrica que produz esse resultado**, e por isto a natureza das despesas e*

das receitas é distinta do produto que suas somas algébricas produzem (v.g. prejuízo; lucro). Assim, despesas e receitas, comparativamente a prejuízos e lucros, não têm a mesma natureza!

A egrégia Câmara a quo, rejeitando a preliminar argüida, em votação unânime, no mérito, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, julgando procedente o lançamento de ofício combatido pela Recorrente quanto à CSLL, nos períodos-base de 1996 e 1998, nos termos da ementa que abaixo se reproduz:

Sustentou a invalidade do acórdão recorrido, tendo em vista que não enfrentou a alegação da decadência realizada no âmbito do recurso voluntário. Segundo a recorrente, o prazo decadencial deveria ser regido pelo artigo 150, §4º, do CTN, de modo que, contado da data do fato gerador (31/12/1996), teria consumado-se a decadência, já que a ciência do auto de infração deu-se em 10/01/2002.

Não se analisou item da decadência no despacho de seguimento do recurso especial (fls. 469/471), porque cuida-se de “*matéria não tratada no acórdão recorrido como ele mesmo reconhece, e não tendo sido objeto de Embargos, não pode ser objeto ser examinado eventual dissídio jurisprudencial por força do disposto no §5º do artigo 7º do RICSRF*”.

Alegou divergência jurisprudencial, relativamente aos efeitos na apuração na base de cálculo da CSLL, dos encargos contábeis diferidos quanto à depreciação e custo de bem baixado, oriundo da diferença de correção monetária do IPC/BTNF 1990.

Suscitou dissídio jurisprudencial, por outro lado, em relação à natureza jurídica de despesas diferidas na sucedida por incorporação, relativamente à diferença da correção monetária do IPC/BTNF de 1990, aproveitadas pela sucessora. Expôs que:

“O juízo supra, veiculado pelo Acórdão paradigma (Acórdão n. 107-07.721) interpretando o verdadeiro sentido da norma jurídica veiculada no art. 36 do próprio Decreto n. 332/91, que assegura a integral transferência e aproveitamento da diferença de correção monetária do IPC/BTNF 1990, nos casos de sucessão por incorporação, motivou o afastamento de qualquer interpretação legal que pretenda inviabilizar, pois, na sucessão por incorporação/cisão, a transferência da diferença da correção monetária do IPC/BTNF, julgando assim a propósito, a inaplicabilidade do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, ademais, autorizando a exclusão das despesas diferidas, com a diferença da correção monetária do IPC/BTNF 1990, até o período-base de 1998, após, pois, o ano-base em que consumada sucessão societária, tal como ocorre no caso concreto.

A interpretação da legislação tributária, conduzida pelo Acórdão paradigma supra, possibilita a transferência de despesa diferida em face da correção monetária do IPC/BTNF, na sucessão por incorporação, e o seu aproveitamento até o ano-base de 1998, repise-se, entendendo inaplicável o artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, ao julgar que referidas despesas

originárias da correção monetária do IPC 1990 não têm natureza de prejuízo fiscal (base de cálculo negativa) na sucedida, divergindo do acórdão recorrido de que se recorre, que censura o aproveitamento de despesas diferidas da correção monetária do IPC/BTNF (v.g. encargos com depreciação/custo de bem baixado) pela Recorrente (sucessora por incorporação), a pretexto de atuarem aumentando o prejuízo fiscal da incorporada, vedado transferir pelo art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 (na ótica da Fiscalização e do Julgamento a quo).

A seguir, excerto do voto condutor do indigitado acórdão paradigma, da lavra do eminente Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que confirma a divergência de interpretação entre a egrégia Câmara a quo e a Sétima Câmara deste colendo Primeiro Conselho de Contribuintes”

Dessa forma, verificada está, a divergência jurisprudencial, que, em última análise, consiste em saber se a despesa diferida decorrente da diferença de correção monetária do IPC/BTNF 1990, seja àquela do saldo devedor da correção monetária, seja àquela dos encargos com depreciação/custo de bens baixados calculados com base na atualização dos bens do ativo permanente pelo IPC/90, podem ser aproveitadas na base de cálculo da CSLL, mediante exclusão até o período-base de 1998, na sucessora por incorporação, sem Qualquer identidade com base de cálculo negativa da CSLL, tal como julga o Acórdão paradigma que tais despesas diferidas são "créditos" da sucessora que não têm natureza de prejuízo fiscal (base de cálculo negativa da CSLL), acaso excluídas da base de cálculo da mencionada contribuição social, após a incorporação societária.

Assim, estando pré-questionada^{3º} a matéria, e demonstrada, a divergência jurisprudencial entre Câmaras do colendo Primeiro Conselho de Contribuintes, também nesse aspecto, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial, nos termos do art. 7º, II, §5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 473/479.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo.

As divergências jurisprudenciais referem-se a dois pontos:

a) aos efeitos fiscais na base de cálculo da CSLL de despesas contábeis diferidas quanto ao saldo devedor da correção monetária e aos encargos com depreciação e custo de bens baixados, relativamente à diferença de correção monetária do IPC/BTNF de

1990. Neste ponto, a divergência jurisprudencial revela-se presente, de sorte que tomo conhecimento do recurso especial do Contribuinte.

A jurisprudência administrativa do CARF já se firmou no sentido de que a base de cálculo da CSLL não pode sofrer dedução, no que tange ao saldo devedor da correção monetária, concernente à diferença do IPC e BTNF.

“Súmula CARF nº 55: O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).”

Desta forma, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

b) divergência concernente à natureza jurídica de despesas diferidas na sucedida por incorporação, relativamente à diferença da correção monetária do IPC/BTNF de 1990.

Não conheço, neste item, o recurso especial do contribuinte, pois que a divergência jurisprudencial não restou caracterizada.

No acórdão recorrido, estabeleceu-se que:

“Diante disso, como muito bem exposto pelo ilustre relator do voto condutor do acórdão recorrido, caso a empresa incorporada Supermercado Real S/A houvesse respeitado o regime legal e registrado a exclusão no período correto de competência (1993), o efeito seria o aumento da base de cálculo negativa de CSLL a compensar daquela empresa.

Nesse contexto, frente à operação de incorporação a que fora submetida em 1995, restaria inviável a compensação desse saldo pela autuada, face à norma que veda a compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87).

Assim, conclui-se que a exclusão pretendida pela recorrente não poderia ser levada a termo na incorporadora, pois resultaria em efeito diferente daquele obtido caso a dedução tivesse ocorrido em 1993.”

Vê-se, destarte, que, no caso, entendeu-se que a empresa incorporada deveria ter observado o regime legal e registrado a exclusão no período correto de competência: 1993. Se isto tivesse de fato ocorrido, como deveria ter ocorrido, a pretensão da empresa autuada (incorporadora) não poderia ocorrer (em 1995), em face da proibição de compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora.

No caso dos autos, o contribuinte inseriu uma exclusão, na Declaração apresentada, no valor de R\$ 1.131.465,96, sob o título de outras exclusões, referentes a encargos e baixas, diferença IPC/BTNF. Tal exclusão correspondeu a depreciações (1991 e 1992), **não computadas no resultado fiscal da empresa incorporada** pela empresa autuada em 1995.

No julgado paradigma, a seu turno, a situação fática é diversa, conforme se depreende do respectivo relatório:

“Segundo o Termo de Verificação nº 03 (fls. 365/370) em que se assenta o auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a contribuinte utilizara-se de prejuízos de empresa cindida e de empresa incorporada, em desacordo com o disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, através de procedimentos que demonstravam o propósito de burlar o referido dispositivo, tais como retificar as declarações de rendimentos em que essas empresas já haviam compensado integralmente a diferença do IPC/BTNF/90 com prejuízos de anos-calendários seguintes, antes de adquiridas pela autuada, para, restabelecendo a referida diferença, proporcionar à autuada transferir para o seu LALUR o valor correspondente à diferença entre esses índices. O procedimento infringiu as regras do Decreto nº 332, de 04/11/91 (que regulamentou a Lei nº 8.200, de 28/06/91, notadamente no que respeita ao disposto na letra "a" e "h" do artigo 33, do referido decreto. De acordo com o artigo 36, c/c os arts. 33 e 34, §§ 1º a 4º, todos do Decreto nº 332/91, os bens que fazem parte do saldo devedor da diferença IPC-90/BTNF deveriam estar no balanço da empresa cindida nos períodos de 1989 e/ou 1990. No entanto, a empresa cindida comprou o seu ativo um mês antes da cisão, que ocorreu em 31/07/95.

Semelhante proceder também ditou a transferência para a beneficiada da diferença IPC-90/BTNF, na incorporação da empresa F.L.S Administradora S/C Ltda., cuja denominação foi alterada para ORION STAR FARMA LTDA., mudando o seu objeto social de "exclusivamente prestadora de serviços" para "comércio e indústria". A empresa incorporada já havia aproveitado o saldo devedor da diferença IPC-90/BTNF, antes da incorporação, e, quando já extinta pela incorporação, a incorporadora (ASTA MÉDICA) apresentou declaração retificadora para reverter esse aproveitamento e possibilitar a transferência do saldo devedor correspondente à diferença IPC-90/BTNF para a autuada.

Vê-se que a situação ocorrida no acórdão paradigma é realmente diversa, na medida em que, aqui, constatou-se que as empresas cindidas e incorporadas já haviam compensado integralmente, em declarações posteriormente retificadas, a diferença do IPC/BTNF 90 com prejuízos de anos-calendários seguintes, ressalte-se, antes de adquirida pela empresa autuada.

Desta forma, por não haver similitude fática entre as situações fáticas ocorridas nos acórdãos cotejados, não conheço do recurso especial do contribuinte neste ponto.

Finalmente, no que tange à alegação de decadência, cujo enfrentamento não se deu no acórdão recorrido, é de se estabelecer desde já que, ao contrário do pretendido pela recorrente, não houve mácula a ensejar a invalidade daquela decisão. Em face da omissão, o contribuinte dispunha de remédio próprio para ver suprida a omissão que ora alega. Não o fez, entretanto, a decadência em tese, matéria que se pode conhecer de ofício, mesmo no âmbito do recurso especial, mas desde que, neste, se tenha transposto positivamente a análise de sua

admissibilidade e desde que não tenha sido matéria de julgamento anterior. Assim, não há como ser conhecida tal matéria.

Entretanto, para bem esclarecer os fatos, sucede que, compulsando os autos, não se vislumbra a sua ocorrência. Isto porque, não havendo pagamento antecipado do tributo (como no presente caso), o prazo decadencial, conforme decisão do STJ, em sede de recurso repetitivo (recurso especial nº 973.733-SC), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, rege-se pelo artigo 173, inciso I, do CTN.

Desta forma, de fato, não houve a decadência alegada pelo contribuinte.

Diante de todo o exposto,

a) não conheço do recurso especial do contribuinte, em relação às alegações de decadência e de invalidade da decisão recorrida; esclarecendo, entretanto, que a matéria não poderia ser conhecida de ofício porque já tratada em outras instâncias e porque, efetivamente, não ocorreu a aludida decadência;

b) nego provimento ao recurso relativamente aos efeitos fiscais na base de cálculo da CSLL de despesas contábeis diferidas quanto ao saldo devedor da correção monetária e aos encargos com depreciação e custo de bens baixados, relativamente à diferença de correção monetária do IPC/BTNF de 1990, em vista do disposto na súmula nº 55 do CARF;

c) não conheço do recurso especial, no que tange à natureza jurídica de despesas diferidas na sucedida por incorporação, relativamente à diferença da correção monetária do IPC/BTNF de 1990, por não caracterizada a divergência jurisprudencial.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2012 25 de abril de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann