



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13808.000146/00-76  
**Recurso nº** 164.998  
**Acórdão nº** 1102-00.162 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda  
**Recorrida** 7ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1991

Ementa: DECADÊNCIA- PRAZO- O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de cinco anos, conforme previsto no art. 173 do CTN. Esse prazo se aplica, inclusive, às contribuições, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade da norma que previa maior prazo (Súmula Vinculante nº 8, do STF)

DECADÊNCIA- TERMO INICIAL- Em caso de anulação do lançamento por vício formal, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. DIFERENÇA IPC/BTNF. As parcelas dos encargos de depreciação e custos dos bens baixados correspondentes à correção monetária complementar de que trata o art.3º da Lei nº 8.200/91, devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL.

CSLL –DIFERENÇA DE CM COMPLEMENTAR IPC/BTNF Ao vedar que os efeitos do art. 3º da Lei nº 8.200/91 atingissem a base de cálculo do Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL o Decreto nº 332/91 se conteve dentro das finalidades do diploma legal (Benefício Fiscal do IRPJ, como decidiu o STF)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a decadência suscitada e negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado

SANDRA FARONI – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 07 JUN 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Carlos Passuello, Marcelo Cuba Neto (suplente convocado) e Valmir Sandri (Conselheiro Substituto).

## Relatório

O litígio posto a julgamento estabeleceu-se em torno de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário relativo a Contribuição Social (CSLL), devida quanto ao ano-calendário de 1991 (fl.23/24).

Quando do processamento da DIRPJ/92, apuraram-se erros no preenchimento da declaração, mais precisamente do Formulário I, Quadro 19, item 01. O processamento da declaração apurou o valor de 621.707,19 UFIR para a CSLL tendo sido declarado somente 499.585,20 UFIR, restando uma diferença no montante de 122.121,99 UFIR a favor do Fisco. Na ocasião foi emitida notificação de lançamento suplementar que, impugnada, resultou em anulação do lançamento por vício formal, conforme decisão proferida em 10 de setembro de 1992.

A ciência da decisão que declarou a nulidade do lançamento foi pessoal, em 05 de maio de 1999, e nessa mesma data a autoridade fiscal intimou o contribuinte a se manifestar sobre os motivos que ocasionaram o lançamento suplementar anulado.

Em atendimento, a pessoa jurídica apresentou a cópia da impugnação que apresentara ao lançamento suplementar, na qual informa que, por opção, não incluiu na base de cálculo as parcelas de depreciação dos bens baixados, correspondentes à correção complementar de que trata o art. 2º da Lei 8.200/91, e manifesta seu entendimento sobre a “ilegalidade e inconstitucionalidade”.

A autoridade fiscal lavrou o auto de infração para exigir o mesmo valor que fora formalizado pela notificação anulada.

Em impugnação tempestiva, a interessada suscitou a decadência, alegando ser inaplicável o inciso II do art. 173 do CTN, por ser aplicável o art. 150, § 4º.

No mérito, disse que deixou de adicionar a referida diferença no cálculo da CSLL por considerá-la ilegal e inconstitucional. Defendeu a tese de que a Lei nº 8.200/91 não se reporta especificamente à CSLL e, portanto, não haveria óbice na exclusão dos montantes correspondentes a despesas de depreciação e outros.

Aduziu que a exigência de que sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL as parcelas de encargos de depreciação, amortização, exaustão, bem como os custos de bens baixados, correspondentes à correção monetária complementar de que trata a lei nº 8.200/91, implementada por mero decreto regulamentador (Decreto nº 332/91), constitui patente violação ao princípio da estrita legalidade tributária.

A Turma de Julgamento rejeitou a preliminar de decadência tendo assentado que o prazo é de 10 anos e o termo inicial de contagem é 01/01/93, uma vez que o crédito tributário poderia ser constituído no ano-calendário de 1992. Quanto ao mérito julgou procedente o lançamento.



Ciente da decisão em 14 de dezembro de 2007, a interessada ingressou com recurso em 14 de janeiro de 2008 reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

o

## Voto

Conselheira SANDRA FARONI, relatora

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Embora concorde com a conclusão da decisão recorrida a respeito da decadência, discordo dos seus fundamentos.

O prazo assegurado à Fazenda para rever o lançamento é o previsto no *caput* do art. 173 do CTN, ou seja, 5 anos.

Para as contribuições sociais, a administração tributária vinha aplicando o prazo de dez anos, invocando legislação específica (art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991), o que era repudiado pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, cujo entendimento se consolidou no sentido de que no sentido de que às contribuições se aplicam as regras de decadência previstas no CTN.

A matéria não mais comporta discussão, uma vez que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte enunciado:

*"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

Quanto ao termo inicial, a decisão recorrida entendeu aplicável o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado. Esse entendimento, se prevalecesse, implicaria reconhecer a decadência postulada pelo contribuinte, pois se o termo inicial fosse 01/01/93, em 31/12/97 se consumaria a decadência, e o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 31/02/2000.

Ocorre que, no caso, a notificação eletrônica inicialmente emitida foi anulada por vício formal, por descumprimento aos requisitos (de forma) previstos na legislação específica. O novo lançamento, formalizado por auto de infração, em nada inovou, materialmente, o lançamento anterior.

Assim sendo, o termo inicial para a contagem da decadência é o previsto o inciso II do art. 173, ou seja, data em que se tornou definitiva a decisão que anulou por vício formal o lançamento anterior. Assim, o termo inicial é 05 de maio de 1999 e o termo final 04 de maio de 2004.

Rejeito a preliminar.

No mérito, o auto de infração da CSLL foi motivado na falta de adição à base de cálculo da CSLL das parcelas dos encargos de depreciação e custos dos bens baixados no período-base de 1990 (parcela de correção monetária complementar de que trata o art.3º da Lei nº 8.200/91).



Defende a Recorrente que a norma do Decreto nº 332/91, que impõe a adição à base de cálculo da CSLL das parcelas de encargos de depreciação, amortização, exaustão, bem como os custos de bens baixados, correspondentes à correção monetária complementar de que trata a Lei nº 8.200/91, viola o princípio da estrita legalidade tributária. Menciona decisões do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes nesse sentido.

De fato, embora até o ano de 2005 tenha prevalecido no Primeiro Conselho de Contribuintes o entendimento de ser admitida a exclusão da correção complementar diferença IPC/BTNF da base de cálculo da CSLL, em julgados mais recentes, esse entendimento foi alterado, a exemplo dos Acórdãos 107-8.665, de julho de 2006, conduzido por voto da lavra do ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, 101-95.965 e 101-96.966, de janeiro de 2007, conduzidos por voto do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez. Aprofundados os estudos, passou –se a entender, nos moldes dos acórdãos referidos, que ao vedar que os efeitos do art. 3º da Lei nº 8.200/91 atingissem a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL o Decreto nº 332/91 se conteve dentro das finalidades do diploma legal (Benefício Fiscal do IRPJ, como decidiu o STF).

Transcrevo o inteiro teor do didático voto condutor Acórdão 107-8.665,

*“O litígio se resume a matéria de direito e consiste em saber se os efeitos negativos da correção monetária complementar pela diferença, no ano de 1990, entre o BTNF e o IPC, determinada pelo art. 3º da Lei nº 8.200/91, poderiam atingir a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL.*

*Preliminarmente é preciso deixar claro, para que não se incorra nos mesmos equívocos que se notam em decisões deste Colegiado e até mesmo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que a Lei nº 8.200/91 trouxe em seu bojo duas formas de consideração dos expurgos inflacionários que afetaram os balanços das empresas a partir do ano de 1990:*

*A primeira, não obrigatória, prevista no art. 2º da Lei nº 8.200/91, chamada de “correção especial do ativo permanente” permitia que as empresas atualizassem seu ativo permanente, em 31.01.91, por quaisquer índices que refletissem a variação geral dos preços. Foi uma reavaliação sem laudo, cujo tratamento fiscal era semelhante à reavaliação de bens disciplinada no art. 35 do Decreto-lei nº 1.598/77, confira:*

*“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.)).

§ 6º - A correção de que trata este artigo poderá ser registrada até a data do balanço de encerramento do período-base de 1991, mas referida à data de 31 de janeiro de 1991.

(...)"

Como se vê, os efeitos fiscais desta "correção especial", via tributação da reserva especial dela decorrente, ainda que capitalizada, são neutros, tanto em relação ao lucro real como em relação à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

Deveras, combinado com o §5º, o §4º permite o cômputo das despesas de depreciação, amortização ou exaustão, calculadas sobre a mais valia, na apuração do IRPJ e da CSLL, em contrapartida o § 3º, também combinado com o § 5º, exige a realização da reserva na mesma proporção.

Não há aqui, portanto, nenhuma novidade em comparação com o tratamento fiscal, até então previsto, em relação ao IRPJ e à CSLL, para a reserva de reavaliação.

O intuito governamental ao permitir essa correção especial foi tão somente o de preservar a representação patrimonial das empresas.

A segunda forma de consideração dos expurgos inflacionários nos balanços, esta obrigatória, é a prevista no art. 3º da Lei nº 8.200/91 que ficou conhecida como "correção monetária complementar IPC/BTNF-90". Deveria ser feita em 1991, mas referida ao balanço de 1990:

"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 entre 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.*

*Nesta sim, temos efeitos fiscais não neutros, eis que o resultado desta correção complementar, se devedor representaria uma perda inflacionária e, se credor, uma receita inflacionária. E sempre foi assim na sistemática de correção monetária do balanço, inclusive no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro.*

*Outro efeito da aplicação de correção monetária complementar foi o acréscimo que provocou no valor contábil dos bens do ativo permanente da empresa. Esse acréscimo de valor em decorrência da diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal gerou, em consequência, encargos de depreciação, amortização, exaustão, e majorou o custo de bem baixado.*

*Foram efeitos perfeitamente distintos. Do segundo a Lei não tratou. Foi o Decreto 332/91 que dele cuidou em seu art. 39:*

*“Art. 39. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, 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.*

*§ 1º Os valores a que se refere este artigo, computados em conta de resultado anteriormente ao período-base de 1993, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.*

*§ 2º As quantias adicionadas serão controladas na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, para exclusão a partir do exercício financeiro de 1994, corrigidas monetariamente com base no INPC.”*

*Não andou bem o Decreto 332/91 ao só permitir a dedução dos encargos a partir do ano-calendário de 1993. Como visto, isso a Lei não autorizava.*

*Mas a postergação da despesa foi minimizada pela correção monetária de seu valor, permitida pelo § 2º acima transcrito.*

*Do resultado (credor ou devedor) da “correção monetária complementar IPC/BTNF-90” cuidou o art. 3º da Lei nº 8.200/91. E determinou que seus efeitos fossem extra-contábeis.*

*Embora não seja exatamente o ponto em litígio nestes autos, vamos analisar primeiro os efeitos fiscais relacionados à apuração de saldo credor de “correção monetária*

*complementar IPC/BTNF-90", por ser relevante para a compreensão global do mecanismo intentado.*

*Esse ganho inflacionário teve sua tributação pelo imposto de renda diferida para o ano-calendário de 1993 e seguintes.*

*O mesmo não ocorreu em relação à Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL pois, apesar do art. 5º da Lei nº 8.200/91, em seu art. 5º prever que "O disposto nesta Lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários," por ter o art. 3º da Lei nº 8.200/91, claramente, só tratado do imposto de renda, o art. 41 do Decreto nº 331/91, que regulamentou a Lei nº 8.200/91, dispôs:*

*"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. )."*

*Essa é a razão encontrada pelo executivo para não permitir a dedução dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal, na base de cálculo da CSLL.*

*É o que reza o § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91 e que serviu de inspiração para o § 2º do art. 427 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.014/94 - RIR/94*

*"Art. 425. Para fins de determinação do lucro real, a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, e respectiva correção monetária, 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 ano-calendário de 1993.*

*(...)*

*Art. 427. (...)*

*§ 2º Os valores a que se refere o art. 425, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social."*

*Este dispositivo não foi repetido no RIR/99, não porque o executivo tenha reconhecido seu desacerto, mas talvez por tratar-se de matéria estranha a um regulamento do imposto de renda.*

*A nosso ver, o fato de o legislador preferir não tributar pela CSLL o saldo credor da correção monetária complementar não dá ao executivo o direito de não permitir a dedução dos encargos gerados pelo valor acrescido ao ativo e dela decorrente. Ainda mais com o caráter de perenidade previsto no § 2º acima transcrito.*



*É que a depreciação é fato patrimonial modificativo e deve sempre incidir sobre o valor contábil do bem.*

*Somente neste ponto, portanto, o § 2º do art. 41 do Decreto nº 332/91, extrapolou sua função regulamentar, até porque ele distoa do caput que traçou regra aplicável ao resultado da correção monetária (credor ou devedor).*

*É que os encargos de depreciação, amortização ou exaustão e do custo do bem baixado devem incidir sobre o valor contábil atualizado do bem, para que se mantenha a lógica patrimonial, ainda que seu cômputo seja diferido para coincidir com a consideração na base de cálculo tributação da mais valia que os majorou.*

*Voltando ao tema dos autos, abordamos agora o tratamento perante a CSLL do saldo devedor da “correção monetária complementar IPC/BTNF-90”.*

*Nem precisarei me alongar discorrendo sobre ser a permissão para a dedução do saldo devedor da correção monetária complementar um favor fiscal, como decidiu o STF ao julgar o RE nº 201.465-6 MG2.*

*É inaceitável acolher a tese de que o saldo devedor da correção monetária complementar IPC/BTNF pode ser deduzido da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro. Se não pela razão mostrada pelo Ministro Nelson Jobim, pela singela razão de que, se credor fosse, não seria tributado.*

*A exceção do seu § 2º, o art. 41 do Decreto nº 332/91, em sintonia com entendimento agora pacificado no STJ, não foi além do âmbito reservado a atos regulamentadores.*

*Por tudo isso, nego provimento ao recurso.*

*Sala das Sessões – DF, 26 de julho de 2006.*

*LUIZ MARTINS VALERO, redator designado”.*

No voto condutor do Acórdão 101-95.966, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez tece as seguintes considerações:

*Também com relação ao artigo 3º da Lei nº 8.200/91, não cabe razão à recorrente, pois a diferença de correção monetária das demonstrações financeiras com base no IPC x BTNF, já foi objeto de manifestação do Egrégio Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.465-6-Minas Gerais.*

*Naquela oportunidade aquela Corte decidiu em sentido contrário ao entendimento da recorrente, razão pela qual este Colegiado tem decidido nesse sentido.*

*O Acórdão proferido pela Corte Maior possui a seguinte ementa:*

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE  
RENDA.DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO  
MONETÁRIA – LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA  
PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A

*Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990; (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária.*

*O art. 3º, I (Lei 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório.*

*A jurisprudência neste Primeiro Conselho de Contribuintes é pacífica em relação ao acolhimento da decisão proferida pelo Egrégio STF, conforme reiteradas decisões proferidas por esta Primeira Câmara.”*

Pelo exposto, e na esteira da atual jurisprudência, rejeito a decadência suscitada nego provimento ao recurso.

  
SANDRA FARONI.