



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

**Processo n°** 19515.003226/2005-11  
**Recurso n°** 161.151 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-00.710 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 09 de novembro de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Ripasa S.A. Celulose e Papel

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DIFERENÇA IPC/BTNF - ART 41 DEC. 332/91 - A Câmara Superior de Recursos Fiscais, considerando as reiteradas decisões do STJ, uniformizou a jurisprudência no sentido de que o saldo devedor da correção monetária especial de que trata a Lei n° 8.200/91 não pode ser deduzido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, não havendo qualquer ilicitude que possa ser reconhecida quanto à norma contida no art. 41 do Decreto n° 332/91 (Ac. 10-06.043, de 10/11/2008).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para restabelecer a exigência e determinar o retorno dos autos à Turma de origem, a fim de que seja apreciada a argüição de decadência.

(assinado digitalmente)

CAIO MARCOS CANDIDO

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre de Lima da Fonte Filho,

Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e João Carlos de Lima Junior. Esteve presente no julgamento o Dr.º. Eulo Camari Júnior – OAB/GO nº 25.858.

## Relatório

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional, inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-95.361 (Sessão de 29 de maio 2008) que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte na parte relacionada à acusação de exclusão indevida dos valores de depreciação, amortização, exaustão e baixa de bens do Ativo Permanente, relativas à diferença IPC/BTNF, de exercícios anteriores, bem como da não adição nos anos-calendário seguintes para a determinação da base de cálculo da CSLL, ingressou, no prazo regimental, com RECURSO ESPECIAL (RE), com fulcro no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

No que interessa, a decisão formalizada pelo acórdão recorrido traz a seguinte ementa:

*CORREÇÃO COMPLEMENTAR IPC/BTNF – LEI 8.200/1991 - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - INAPLICABILIDADE DAS RESTRIÇÕES - QUANTO À DEDUÇÃO. Tendo o artigo 5º da Lei 8.200/1991, estendido a correção complementar para as demonstrações financeiras, para fins societários, atingiu a base da contribuição social, que é o lucro líquido apurado através da escrituração comercial da empresa (artigo 20 da Lei 7.689/88). As vedações dos artigos 3º e 4º da Lei 8.200/91 aplicam-se apenas ao Imposto sobre a Renda.*

A recorrente alega divergência jurisprudencial trazendo como paradigmas, por suas ementas, os Acórdãos 105-16690 e 103-20057, cujas ementas rezam:

Acórdão 105-16690:

*"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - EXERCÍCIOS: 1996, 1997 e 1998*

*CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA PC/BTNF - CSLL - AUSÊNCIA DE EFEITOS - A Lei nº 8.200, de 1991 ao tratar dos efeitos fiscais decorrentes da correção monetária complementar correspondente à diferença IPC/BTNF não fez qualquer menção à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, isto é não tratou de qualquer efeito no que tange à citada contribuição. O Decreto 332, de 1991, por sua vez, clarificando o texto legal, simplesmente esclareceu que o resultado da correção monetária ali tratada não influenciava a base de cálculo da contribuição social, não havendo que se falar, assim, em inovação de matéria tratada em lei".*

Acórdão 103-20057:

*DIFERENÇA DA CORREÇÃO MONETÁRIA IPC X BTNF – Lei 8.200, de 28/06/91, autorizou a dedução da parcela da correção monetária derivada da variação entre o IPC e o BTNF, exercício de 1990, em função de determinação do lucro real, mas o mesmo não ocorreu em relação à Contribuição Social sobre o Lucro (Decreto nº 332, de 04/11/91, art. 4º.)".*

Conforme despacho fl.291, a Presidência da Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vez que revestido dos requisitos de admissibilidade previstos na legislação de regência da matéria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso foi interposto com fulcro no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, e atende os pressupostos que os autoriza, devendo ser conhecido.

A matéria questionada diz respeito à possibilidade de exclusão da base de cálculo da CSLL dos valores de depreciação, amortização, exaustão e baixa de bens do Ativo Permanente, relativas à diferença IPC/BTNF. Caudalosa foi a jurisprudência Primeiro Conselho de Contribuintes no mesmo sentido do entendimento do acórdão ora recorrido, conduzida por julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos citados pelo Relator da decisão guerreada.

A 1ª Turma da CSRF, no entanto, em virtude de reiterada e uniforme manifestação no sentido contrário do Superior Tribunal de Justiça, modificou seu entendimento para assentar que Decreto 332/91, no caso, não extrapolou a lei que a regulamentou. Citem-se, por exemplo, os Acórdãos CSRF/01-05.615 e CSRF/01-06.043. No mesmo sentido caminhou a jurisprudência dos colegiados do Primeiro Conselho de Contribuintes que vinham decidindo de modo diverso.

Por elucidativo, transcrevo o inteiro ter do voto condutor do Acórdão 107-8.665, da lavra do Conselheiro Luiz Martins Valero, que bem cuidou da matéria:

*“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 destoa 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”*

Portanto, ante o acima exposto e a atual jurisprudência dessa Corte Administrativa, DOU provimento ao recurso da PFN.

Em sendo assim, e tendo em vista que o contribuinte argüiu a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário por estarem homologados os valores formados no passado, e por não ter essa preliminar sido apreciada pela Câmara recorrida, devem os autos retornar ao à Primeira Seção do CARF, para que a mesma (decadência) seja apreciada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2010.09 de novembro de 2010

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri