



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10783.004468/94-93
Recurso nº : 137.290 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ e OUTROS - EX(s): 1990 a 1993
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e CAFENORTE S.A -
IMPORTADORA E EXPORTADORA
Sessão de : 12 DE MAIO DE 2004
Acórdão nº : 107-07.637

IRPJ E TRIBUTOS DECORRENTES. DEPÓSITO JUDICIAL. OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. EXIGÊNCIA. VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA ANULATÓRIA. NÃO-COMPROVADA OU DESCRITA NA PEÇA ACUSATÓRIA. DESNECESSIDADE. HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO NÃO-EXIGIDA. O depósito em juízo é meramente um fato permutativo entre contas do Ativo, permanecendo, dessarte, no patrimônio da contribuinte até a sua conversão em renda, quando for o caso. As variações monetárias cumprem um papel de neutralidade absoluta na determinação do lucro do exercício. Se, por um lado, os depósitos judiciais geram variações monetárias credoras, de outro a correção das Provisões tributárias produzem, por igual magnitude, variações monetárias devedoras. Resulta, pois, desse confronto, nenhum fato factível de tributação, por não-ocorrência dos fatos geradores do imposto sobre a renda. Se não observados tais princípios pela contribuinte, ao final da lide, mesmo assim, restarão reconhecidos a variação monetária ativa e os ajustes das demais contas patrimoniais de conformidade com os desígnios dos recursos depositados, configurando-se a hipótese subjacente de postergação tributária.

IRPJ.DEPÓSITOS JUDICIAIS.LANÇAMENTO ISOLADO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA.DESTINO DA LIDE JUDICIAL.INCERTEZA.LANÇAMENTO INSUBSISTENTE. O mecanismo de correção monetária impõe à equação patrimonial inexoravelmente efeitos tributários neutros: na hipótese de sucesso pleno ou no limite parcial da ação judicial proposta, a variação monetária possibilitada pelos depósitos judiciais será um ingresso inflacionário e que, por isso mesmo, se anulará pela correção dos capitais próprios ou de terceiros que a alimenta; terá efeito neutro, igualmente, se houver conversão em renda da União, sobrelevando-se ou aflorando-se, nesse caso, apenas o valor original do tributo discutido e, agora, devido como redutor do lucro líquido. Portanto o lançamento isolado e antecipadamente da variação monetária ativa decorrente dos depósitos judiciais não poderá se escorar numa dúvida.

IRPJ.DEPÓSITOS JUDICIAIS.LANÇAMENTO ISOLADO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA.NÃO-CONTEMPLAÇÃO DA PROVISÃO TRIBUTÁRIA. FACULDADE AO ALVEDRIO DO CONTRIBUINTE.ARGUMENTO INCONSISTENTE. PROVISÃO

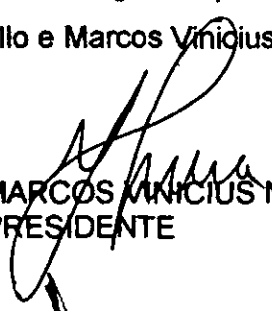
Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

TRIBUTÁRIA. GARANTIA DO TRIBUTO DEVIDO. A provisão de tributos não é, ao contrário das demais provisões, uma faculdade ao alvedrio da contribuinte, mas um imperativo que decorre da essência de toda ordem jurídico-tributária posta. O reconhecimento, tão-somente, da variação monetária ativa segundo o regime de competência, não só negaria a própria existência potencial de uma dívida tributária discutida no âmbito judiciário, como quebrantaria a homogeneidade do sistema de resultados, ao impor, isoladamente, uma postecipação no reconhecimento de uma possível despesa vinculada e ocultada sob as vestes de receita de variação monetária ativa.

IRPJ.DEPÓSITOS JUDICIAIS. RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS COM DESCONTO DOS EFEITOS DA PROVISÃO.PRINCÍPIO DA RESERVA OCULTA.INFERÊNCIA FALACIOSA.O reconhecimento da reserva oculta nega o sistema de partidas dobradas e a própria atualização do valor originário do tributo lançado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 3ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/FORTALEZA/CE e CAFENORTE S.A – IMPORTADORA E EXPORTADORA

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello e Marcos Vinicius Neder de Lima que fará declaração de voto.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM:

19 JAN 2005 2

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUIZ DE SOUZA PEREIRA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Recurso nº : 137.290 - *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE e CAFENORTE S.A. –
IMPORTADORA E EXPORTADORA

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

A 3ª. Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE., consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, art. 67 e Portaria MF n.º 33 de 11.12.1997, art. 1.º, e a empresa CAFENORTE S.A. – IMPORTADORA E EXPORTADORA, já devidamente qualificada nesses autos recorrem a este Colegiado da decisão de fls. 430/442, em face da exoneração parcial que a primeira prolatara concernente ao crédito tributário imputável à empresa CAFENORTE S.A. – IMPORTADORA E EXPORTADORA,

II – ACUSAÇÃO.

a) IRPJ.

b)

a .1. Omissão de Variações Monetárias Ativas. Falta de reconhecimento de variações monetárias ativas sobre os depósitos judiciais efetuados pela empresa e relativos às Contribuições Sociais para o PIS (anos-base de 1990 e 1991), e para o FINSOCIAL/COFIINS (anos-base de 1991 e 1992) , conforme Quadros Demonstrativos nº 03 e 05 e Mapas de Correção Monetária (fls. 40/49, 41/50, 46, 47 e 48.

Enquadramento legal: arts. 157 e parágrafo 1º; 175;254 – inciso I e parágrafo único; e 387, inciso II, do RIR/80.

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

a .2. Postergação do Imposto de Renda, caracterizada pela omissão perpetrada pela contribuinte que omitira da tributação do ano-base de 1990 o valor referente à receita de variação monetária ativa auferida sobre depósitos judiciais da quota de Contribuição, ICM, proc. 342/87, e ICM, proc. 130/89, reconhecida apenas na data dos resgates por autorização judicial, conforme Quadros Demonstrativos nº 01, 02 e 04.

Enquadramento legal: arts. 157 e parágrafo 1º; 171,172,173,280,281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) IRRF.

Fls. 17/22. Sem enquadramento legal.

c) CSLL

Fls.23 e seguintes. Sem enquadramento.legal.

d) PIS

Fls. 12 a 16.Sem enquadramento legal.

Ciente do lançamento de ofício em 05.07.1994, ingressou com sua peça impugnativa em 04.08.1994 (fls. 169/172), assim sintetizada – com os devidos apodos - pelo e.Colegiado de Primeiro Grau:

ambas as imputações se resumem em uma única questão: em que momento devem ser apropriadas as variações monetárias de depósitos judiciais em garantia dos tributos questionados?

Erro de Fato:

consoante evidencia a cópia do ALVARÁ de levantamento dos depósitos de ICM vinculados ao processo nº 342187, o levantamento ocorrera em maio de 1990.

Equivocadamente, porém, o procedimento fiscal registra que o levantamento se deu em 1991, em consequência do que, é imputada a suposta "

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Receita " de Cr\$ 68.536.267,57, no ano-base de 1990, a qual é tributada como postergada (conforme quadro 02).

Impõe-se, portanto, em respeito à verdade, evidenciada pela realidade dos fatos, seja excluída a parcela de Cr\$ 68.536.267,57 da imputação da postergação de receita, nada mais sendo necessário frisar, em se considerando a seriedade que norteou o procedimento fiscal, implicando, de forma alguma, em qualquer censura ou desmerecimento ao zelo da auditoria, por se tratar de mero equívoco na indicação da data do levantamento dos depósitos do que resultou o erro e imputação INDEVIDOS da receita.

Erro de Concepção:

As variações monetárias relativas aos depósitos da quota de contribuição (Quadros 01, 02 e 04), e correspondentes aos anos-base de 1989 e 1990 foram tidas como receitas postergadas nesses períodos, já que levantados tais depósitos em 1991 (v. retificação quanto ao ICM, justificada no tópico anterior), e somente reconhecidas tais " receitas" pela ora defendente, quando do levantamentos, o que expressamente confirmado no procedimento fiscal (quadros 01,02 e 03).

Em consequência, o procedimento fiscal adota a seguinte metodologia de cálculo da postergação, utilizando-se de programa de computação GENÉRICO, oferecido pelo sistema da SRF:

a)converte cada depósito em BTNF;

b) ao final do ano, multiplica-se o somatório de BTNF obtido (a) pelo valor do BTNF no dia 31 de dezembro; deduz o montante dos depósitos realizados (a valores nominais); a diferença é considerada como receita omitida e postergada (no tocante ao seu reconhecimento);

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

- c) essa diferença (atualização monetária no período) é convertida em BTNF, no dia 31 de dezembro do período;
- d) esse mesmo valor é convertido em BTNF no dia 31 de dezembro do ano seguinte (anterior ao levantamento);
- e) a diferença entre o BTNF obtido entre as conversões das alíneas "c" e "d" é tributada a título de postergação do tributo devido, com acréscimos legais:

Tal metodologia de cálculo, porém, somente é válida e correta, para as postergações de receitas reconhecidas após o exercício de competência, pelo valor originário ou corrente (ex. receita financeira de aplicações a taxa prefixada, não imputada no período, " pro rata"; venda registrada sob o regime de caixa, passando de um exercício para o outro etc.), não se aplicando, todavia, às receitas indexadas, reconhecidas (*a posteriori*), a valores constantes, sob pena de incidir em duplicidade de tributação sobre a mesma base.

A questão parece não carecer maiores considerações em face da evidência dos pressupostos. Não obstante, a defendente colaciona, por reprodução às fls. 212, tabela prática a título ilustrativo.

A empresa reconheceu, conforme demonstrado, integralmente a correção monetária por ocasião do levantamento, sendo que em tal reconhecimento, a receita relativa ao período anterior já se acha corrigida. No entanto, pela metodologia utilizada no procedimento fiscal e, inadequada para a hipótese de receita, ter-se-á uma majoração do valor da referida correção. Vale dizer: como demonstrado, a metodologia de cálculo leva ao absurdo de se ter uma base de cálculo superior ao investimento (no exemplo, 80,288% superior ao investimento e 82,05% superior à receita efetiva de correção).

Se a tributação antecipada da correção monetária dos depósitos judiciais (enquanto disponíveis), já constitui uma violência inaceitável, violência maior

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

ainda, constitui o procedimento fiscal, da forma como que conduzida (a partir de metodologia inteiramente inaplicável e, pois, errônea).

Assim sendo, a Signatária tem a certeza plena de que a AFTN subscritora do auto de infração não se furtará em reconhecer a impossibilidade de manter o procedimento fiscal nesse particular e, por via de consequência, inclusive por dever ético-funcional, haverá de proceder a necessária retificação.

Desnecessário se faz frisar que isto não implica acolhimento das razões de defesa, relativamente ao mérito da questão (tópicos subseqüentes), nem tampouco em modificação da diretriz da Administração Tributária. A questão de mérito é matéria exclusivamente de direito e, nesse particular, a Defendente acredita plenamente em seu bom direito, sem a pretensão de modificar entendimento em contrário. Aqui, trata-se de erro de fato, aliás, erro grosseiro, decorrente de erro de concepção com consequência simplesmente catastrófica, que implica inegável confisco, impondo, dessarte, a imediata correção do procedimento, sob pena de vício irreparável, com comprometimento de toda a ação fiscal.

Finalmente, a se manter o entendimento de que o procedimento da Defendente implicou postergação do tributo (em não se acolhendo as razões de defesa a seguir esboçadas), não há que se falar em incidência do tributo, porquanto, como já demonstrado, já oferecida à incidência, a receita completa (atualizada monetariamente), sendo apenas de incidir a multa " ex officio " e os juros de mora, o que a Defendente não admite, mas admite que a Autoridade Tributária mantenha, caso espose o seu entendimento.

Depósito Judicial não tem a natureza de direito de crédito.

O fundamento adotado por essa DRF para referendar os procedimentos fiscais fundados em tal pressuposto tem sido o de que os depósitos judiciais constituem direito de crédito do depositante e, como tal, sujeitam-se aos ganhos respectivos, embora potencial, ao reconhecimento pelo regime de competência.

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Nada mais equivocado. Com efeito, os depósitos judiciais em garantia não se inserem entre os direitos de crédito, conceito esse assente no âmbito do direito privado, especificamente do direito civil. Para sua configuração é requisito essencial à exigibilidade judicial a coercibilidade, como lecionou Orlando Gomes. Colige citação.

Colaciona ensinamentos de João Dácio Rolim acerca dos termos do art. 109 do CTN, bem como transcreve parte do magistério de Alfredo A . Beckek. Inexistência do Fato Gerador.

Os depósitos vinculados à discussão de crédito tributário impugnado são indisponíveis, enquanto perdurar a discussão e, os seus " rendimentos " (variações monetárias), de realização incerta e duvidosa, não caracterizam nenhuma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, não representam nenhum acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda (art. 43, CTN).

Inocorrendo fato gerador, inexistente tributo, posto que a obrigação tributária principal só surge com a ocorrência da situação de fato definida na lei como necessária e suficiente para o seu nascimento (fato gerador, arts. 113 e 114, CTN).

Essa inexistência de disponibilidade jurídica levou a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal a fixar o entendimento que transcreve, às fls. 214.

No caso, além de não haver disponibilidade jurídica ou econômica da renda, porque os depósitos permanecem vinculados e indisponíveis até final da sentença, há, ainda, a dúvida e a incerteza quanto a possibilidade de realização da mesma: se vencido o contribuinte, o depósito e seus acessórios se convertem em renda tributária. Então, não há que se falar em reconhecimento das variações monetárias enquanto não ocorrer a decisão final da lide.



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Traz à colação jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e de decisão de Primeiro Grau, nessa direção.

Obstaculização à acessibilidade ampla do Poder Judiciário – Tentativa de Esvaziamento desse poder – em questões tributárias.

A questão aqui posta não esbarra somente nas normas do Código Tributário Nacional. Com efeito, a repercussão do entendimento que estriba a exigência impugnada atinge o próprio Estado de Direito, no qual se alicerça todo o texto constitucional, na medida em que viola o princípio da separação dos poderes e obstaculiza a garantia da acessibilidade ampla ao Poder Judiciário, ao impor ônus maior para o contribuinte que se utiliza dessa prerrogativa, do que àquele que se queda à exigência, ainda que ao todo indevida.

Dispõe a atual Carta Constitucional que " a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito " (art. 5º, XXXV). O texto anterior (CF de 1967) consagrava idêntica garantia, insculpida no § 4.º , do art. 153).

Esse princípio não constitui nenhuma inovação; ao contrário, remonta a João Sem Terra, como acentua Wolgran J. Ferreira (in comentários à Constituição de 1988, julex, 10 vol., p. 165) e, indiscutivelmente, aplica-se não só à lei em sentido formal, mas com maior razão ainda, a todo e qualquer ato (administrativo, legislativo etc), que, de qualquer forma implique vedar, dificultar, inviabilizar ou impossibilitar o acesso ao Poder Judiciário. Admitir que tal vedação constitucional se cinge apenas a norma legal que, textualmente, pretenda excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, implicaria reconhecer que o legislador constituinte tivesse admitido que só o legislador ordinário e/ ou complementar pudessem vir a intentar contra a Constituição, nesse particular ou, de outra forma, que todas as demais pessoas ou entidades estariam autorizadas a tanto, o que se revela inadmissível sob todos os aspectos.

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Na prática é inegável que o procedimento fiscal implica tornar mais oneroso o depósito do tributo questionado, que a sua satisfação, mesmo se revelando, a exigência nitidamente indevida.

Incidência indevida da TRD – 335%.

Insurge-se contra a exigência estapafúrdia e inaceitável da cobrança de correção monetária no período de fevereiro a dezembro de 1991, mascarada sob o título de juros de mora calculados com base na variação da TRD.

Descabe tal procedimento, porquanto a cobrança de juros na base de 335% em período de 11 (onze) meses se revela incompatível com a lei e o bom senso. O Código Civil Brasileiro fixa os mesmos em 6% a . a ., quando não estipulados (art. 1.063), e a Constituição Federal limita a taxa (já incluídas as comissões e quaisquer outras remunerações em 12% a . a . (§3º , art. 192), não se podendo, dessarte, deixar de considerar tais patamares, pelo menos como limites da razoabilidade. O E.Supremo Tribunal Federal já rechaçou a pretensão de se tomar a TR como índice de atualização monetária. Colige trechos da decisão do e.STF.

Por fim, requer que sejam baixados os autos em diligência, a fim de que a autuante proceda às retificações reclamadas;

Finalmente, seja declarado insubsistente o procedimento fiscal, com a conseqüente declaração de improcedência da exigência dela decorrente.

IV– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Através de sua peça decisória de fls. 206/223, sob o n.º 2.455, de 30 de janeiro de 2003, prolatou-se a seguinte decisão, resumidamente consubstanciada em suas ementas de fls. 206/208:

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. DEPÓSITOS JUDICIAIS.

É legítima a exigência de atualização monetária de depósitos judiciais porque visa tão-somente neutralizar correção de idêntico valor de conta representativa da origem dos recursos depositados. A correção monetária dos depósitos judiciais equivale a estorno de despesa de valores que, escrituralmente, integram o Patrimônio Líquido. Assim, o valor da atualização monetária não se traduz em riqueza nova, pelo que é impróprio falar em disponibilidade.

POSTERGAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. EFEITOS.

Para o cálculo do valor do imposto postergado, considerar-se-á a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação. Nos casos em que a alíquota do imposto e da contribuição permanecerem as mesmas no início e no fim da postergação não haverá diferença a ser exigida, apenas cobrança da multa e dos juros de mora, se o contribuinte não os tiver pago.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA IMPOSTO E RENDA RETIDO NA FONTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que fora decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ILL. LUCRO AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDO.

Em face da determinação contida na Instrução Normativa nº 063, de 24 de julho de 1997, ficam cancelados os créditos da Fazenda Nacional relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido constituídos com base no art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS.

Com a suspensão das disposições contidas nos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, pela Resolução nº 49, de 09.10.1995, do Presidente do Senado Federal, não subsiste o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social calculada com base naqueles diplomas legais.

JUROS DE MORA COM BASE NA TRD.

Com fundamento na determinação contida no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de se cancelar a parcela do crédito tributário correspondente à existência da Taxa Referencial Diária – TRD - , no período de 04.02.1991 a 29.07.1991, remanescendo, neste período, juros de mora à razão de 1% ao mês-calendário ou fração, de acordo com a legislação pertinente.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos severa do que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A teor do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional, as decisões administrativas, mesmo proferidas pelos órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário e não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicando-se sobre a questão em análise e vinculando as partes envolvidas naquele litígio.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE.

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Cientificada em 22.04.2003, por via postal (AR de fls. 230),
apresentou o seu feito recursal em 22.05.2003 (fls. 231/238).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça impugnativa.

**VII – DO DEPÓSITO RECURSAL E DO SEGUIMENTO DO
RECURSO.**

Arrolamento de bens, às fls. 239, devidamente acolhido pela
Autoridade da SRF às fls.255 e 256.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

I. RECURSO VOLUNTÁRIO

I.1. DO MÉRITO

I.1.1. IRPJ

I.1.1.1. Omissão de Variações Monetárias Ativas sobre Depósitos Judiciais (PIS e FINSOCIAL).

Alinho-me à tese esposada pela egrégia 3.^a TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/Fortaleza/CE., quando assinala que os depósitos judiciais, ao independerm da disponibilidade dos recursos correspondentes, têm o caráter de neutralidade tributária.

Se esposo as conclusões dos ilustres Julgadores prévios acerca dos mecanismos – em tese - da correção monetária, dos fundamentos e das conclusões desfiadas, *in casu*, me distancio, data vênua.

Não vejo as demonstrações financeiras como um reservatório nominal, *real*, sem vazamentos, data vênua, como pontuou o ilustre professor Eliseu Martins em matéria colacionada pelo eminente relator.

Além dos descompassos temporais ensejados na coleta dos dados referentes aos preços e às quantidades médias das utilidades que perfilharão a cesta de produtos e serviços que possibilitarão os cálculos da inflação, e conseqüentemente, dos índices de correção monetária, há que se atentar que os números índices são construídos a partir de uma ponderação da importância matemática relativa de cada item, onde se leva em consideração o seu grau de utilidade e o preço agregado ponderado em relação às respectivas quantidades.

Notadamente nas unidades empresariais, sejam revendedoras ou de produção, o capital de terceiros estará sendo corrigido, no passivo, pela variação média agregada dos preços observados no seu setor, especificamente (v.g. aumento de preços atípico em grupos específicos). E, pelo mecanismo de correção, essa atualização – por exemplo - terá um peso de 60% (sessenta por cento) na composição da inflação, medida pelo IPCA (IBGE), IGP-M, ou pelo IGP-DI (FGV). Por outro lado as disponibilidades trilharão um curso diferenciado, onde as políticas monetária e fiscal, a inflação e os *spreads* de juros ditarão a remuneração que se praticará na esfera desses ativos; enquanto o Patrimônio Líquido, por outro lado, compulsará os efeitos da correção monetária calculada segundo à ponderação já decantada.

Portanto abstraindo-se de quaisquer exemplos numéricos demonstrativos, a análise elaborada pelo eminente mestre há de ser recepcionada com assinaladas reservas, nesse âmbito.

O nascimento da Conta Provisão/PIS/FINSOCIAL resulta de débito correspondente à conta Lucro do Exercício; ou seja, transfere-se parte do valor de uma conta do Patrimônio Líquido para outra gráfica de Exigibilidades. Segundo o que fora assentado pela decisão prévia, decorre de capital próprio (PL). Diria, com a devida vênia, que decorre de remuneração ao capital próprio em face do “giro” das contas do Ativo, para onde todos os vetores convergem em benefício de sua formação.

Entretanto nada garante que assim tenha se comportado a recorrente; ou, se assim houvera se perfilhado; nada assegura, pois, que a Provisão fora, similarmente, corrigida.

Em oposição, data vênia, repele-se, por similitude, o argumento solitário de que a exigência há de se materializar *porque visa tão-somente neutralizar correção de idêntico valor de conta representativa da origem dos depósitos judiciais*. E, a divergência funda-se no fato de o Fisco ter se descurado de observar se, do lado do

passivo, idêntica correção fora perpetrada. É possível que não, pois é o próprio Fisco que registra em seus Quadros Demonstrativos de fls. 01 (fls. 29, 36,39,43 e 46) a consideração da provisão para os impostos e contribuições sociais devidos, permitindo-se, assim, segundo o Agente Fiscal, a sua repercussão no Patrimônio Líquido.

Relator: os depósitos judiciais não repercutem, *ab initio*, nas demonstrações financeiras das empresas, salvo no seu aspecto de liquidez (disponibilidade imediata).

O depósito em juízo é meramente um fato permutativo entre contas do Ativo, permanecendo, dessarte, no patrimônio da contribuinte até a sua conversão em renda, quando for o caso. As variações monetárias, por sua vez, cumprem um papel de neutralidade absoluta na determinação do lucro do exercício, salvo alguma discrepância em face dos descompassos dos indexadores envolvidos. Vale dizer: se, por um lado, os depósitos judiciais geram variações monetárias credoras com fundamento na Taxa Referencial (TR); de outro, a correção das Provisões tributárias com arrimo na taxa de juros do " SELIC " produz, por igual ou assemelhada magnitude, variações monetárias devedoras.

Resulta, pois, dessa análise, nenhum acréscimo patrimonial, por não-ocorrência manifesta do fato gerador. Eis a discrepância de ordem jurídica, por inexistência das condições necessárias e suficientes à sua ocorrência.

A peça acusatória, não atentou, pontualmente, para esses princípios basilares, ainda que se constate que na hipótese do período-base de 1990 ter o Auditor Fiscal assinalado que considerara o valor das provisões para os impostos e contribuições; não cuidou de explicitar – com todas as luzes - demonstrar, ao reverso, terem sido as Provisões (Contas do Passivo Circulante e do Exigível a Longo Prazo) das Contribuições ao PIS, FINSOCIAL e COFINS registradas e corrigidas pela OTN/BTNF e, por consequência, consignado o seu efeito subtrativo no resultado do exercício.

Ainda que tivesse escapado à acuidade do diligente Auditor, estou convencido que, não obstante a admissão presente da variação monetária passiva e ulterior da sua correspondente variação monetária ativa, tal evidência não retira a neutralidade de seus resultados, mas apenas procrastina os seus efeitos. Senão vejamos:

a) se os depósitos, consignados na escrita contábil apenas pelo seu valor inicial forem convertidos em renda da União, teremos, de um lado, a Provisão (credora) preenhe da variação monetária passiva. Como conciliar tais contas? Debitando-se a conta Provisão pelo seu valor integral e creditando-se a conta Depósitos Judiciais. Desse cometimento resultará saldo credor na conta Depósitos Judiciais, exatamente igual à variação monetária até então não-reconhecida. Como encerrá-la, tendo em vista que o fato causal de sua constituição já fora consumado? Debitando-a pelo seu diferencial (que equivale ao montante da variação monetária – frise-se) e creditando-se o Resultado do Exercício. Eis, no âmbito temporal defasado, o reconhecimento da exigida variação monetária ativa.

Aliás, às fls. 29 e 43, agasalhadas pelas NOTAS EXPLICATIVAS, constam as asserções fiscais de que os depósitos foram resgatados por autorização judicial, respectivamente em 14.10.1991 e 16.04.1991, tendo sido, nesta data, oferecido à tributação a receita auferida nos anos-base de 1989 e 1990.

b) Contrário senso, se a demanda judicial revelar-se procedente para o seu autor, experimentar-se-á a seguinte configuração contábil: de um lado a Provisão com a carga credora das variações monetárias passivas; de outro, a conta Depósitos Judiciais desidratada das variações monetárias ativas.

Colocados os recursos – antes depositados judicialmente –, à disposição da recorrente, esta deverá debitar uma conta regente das Disponibilidades (Caixa ou Bancos), pelo seu valor integral (inclusa a variação monetária ativa) e, por igual forma, e pelo mesmo valor, creditará a conta Depósito Judicial. Desses confrontos, emergirá um saldo credor, nessa conta, equivalente à variação monetária

ativa, até então não-reconhecida. O próximo passo exigirá da contribuinte dois lançamentos contábeis: débito à conta de Depósitos Judiciais a crédito da conta Resultado do Exercício de valor equivalente à variação monetária ativa; e débito da conta Provisão a crédito da conta Resultado do Exercício pelo seu valor integral. Desses confrontos e ajuste resultarão como verba a ser oferecida à tributação, no período, o valor inicial depositado acrescido das variações monetárias passivas indevidas e a variação monetária ativa até então não-reconhecida, porém já recebida pela litigante.

Observe-se que, se a recorrente utilizar-se de outros artifícios contábeis ou fiscais para se evadir da obrigação tributária ulterior, ao Fisco cabe impugnar, na época própria, o respectivo lançamento. Não presumir inverossimilhança, abandonando, desde a inicial, a hipótese de postergação que se enleia às evidências contábeis e fiscais pretéritas. Aliás, como época própria, segundo a versão da recorrente, às fls. 237, tais eventos ocorreram nos anos-calendário de 1996 e 1997.

Passemos da explanação a casos exemplificativos. Colacione-se, pois, inicialmente, dois dos estudos por mim desenvolvidos acerca da matéria ora em debate.

Ei-los:

AS VÁRIAS POSSIBILIDADES DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS NA REPERCUSSÃO DA EQUAÇÃO PATRIMONIAL E NA GRADE TRIBUTÁRIA.

Inicialmente é bom assentar que, embora os autos de infração lavrados os sejam de IRPJ com reflexos na CSLL, os depósitos judiciais se referem, fundamentalmente, às contribuições sociais, inclusa a contribuição ao INSS. E, essas contribuições, como sabido, obedecem à forma de apuração mensal (até mesmo diária), enquanto, nesse caso, o IRPJ tenha a sua apuração anual. E mais: os depósitos judiciais, como também é sabido, só se materializam no vencimento legal do tributo, ou até mesmo após esse prazo.

Fincadas essas premissas, observe-se o que se segue:

01. não fazer a Provisão tributária e não o reconhecer Variação Monetária Ativa (VMA).
02. Constituir a Provisão sem corrigi-la e sem reconhecimento da VMA.

Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

03. Provisão corrigida com reconhecimento da Variação Monetária Ativa

04. Provisão corrigida sem reconhecimento da VMA.

Inicialmente, importa assentar a seguinte premissa: não fazer a respectiva provisão (Item 1); e corrigir a provisão feita (item 4) , com a devida vênia, não têm a mesma repercussão na equação patrimonial: Vejamos de forma didática:

I. Iniciemos abordando a hipótese " 4 ".

I.1. imaginemos uma contribuição ao INSS, de R\$ 100,00, com vencimento em 30 de junho de 1990.

O contribuinte deveria fazer o seguinte lançamento contábil-fiscal em 30 de junho de 1990:

a) pelo Depósito Judicial:

Caixa Econômica Federal – Depósitos Judiciais (AC)

a Disponibilidades (AC) : 100,00

b) Pela apropriação de despesas

Despesas Tributárias/ Para Fiscais (conta de resultado)

a Provisão/ INSS a recolher (PC) 100,00

I.1.1. Imaginemos que a empresa tenha obtido receita de venda à vista de mercadoria na ordem de R\$ 300,00 no mesmo mês.

c) Pelo recebimento da receita:

Disponibilidades (AC)

a Venda (conta de resultado) : 300,00

I.1.2. Por fim, que a inflação no período seja de 50%.

d) Pela correção monetária da Provisão

Variação Monetária Passiva (conta de resultado)

a Provisão (PC) : 50,00

DEP. JUDICIAL	
100 (a)	

DISPONIBILIDADES	
300 (c)	100 (a)

DESP. TRIBUT.	
100 (b)	100 (ENC)

CONTA RESULTADO	
100 (ENC) 50 (d)	300 (c)

PROVISÃO	
	100 (b) 50 (d)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	150

1.2. Em 31 de dezembro do ano seguinte, considerando a inflação de 100% e vendas à vista de R\$ 300,00:

e) Pela receita de venda à vista, no montante de R\$ 300,00

Disponibilidades (AC)

a Venda (Conta de resultado)300,00

f) Pela correção monetária da Provisão

Variação Monetária Passiva (conta de resultado)

a Provisão (PC) :.....150,00

g) Pela correção do Patrimônio Líquido:

Despesa de Correção Monetária (conta resultado)

a Patrimônio Líquido:.....150,00

DEPÓSITO JUDICIAL	
SI = 100 (a)	

DISPONIBILIDADES	
SI = 200 300 (e)	

PROVISÃO	
	SI= 150 150 (f)

CONTA DE RESULTADO	
150 (f) 150 (g)	300 (e)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	SI = 150 150 (g)

II. Tomemos, agora, a hipótese * 1 *:

Sem a constituição da Provisão, não há que se falar em despesas de Variação Monetária Passiva.

Dessa forma serão os seguintes os razonetes:

DEPÓSITO JUDICIAL	
100 (a)	

DISPONIBILIDADES	
300 (c)	100 (a)

CONTA DE RESULTADO	
	300 (c)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	SI= 300
	300 (g)
	600

II.1. No ano seguinte

DEPÓSITO JUDICIAL	
100 (a)	

DISPONIBILIDADES	
SI = 200	
300 (e)	

CONTA DE RESULTADO	
300 (g)	300 (e)



III. RESUMINDO

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
	Resultado do Exercício	Património Líquido	Resultado do Exercício	Património Líquido
PROVISÃO CORRIGIDA	150,00	150,00	nhill	300,00
SEM PROVISÃO	300,00	300,00	nhill	600,00

IV. Introduzamos a Variação Monetária Ativa proposta na Hipótese " 3 ", ou seja: o contribuinte faz depósitos judiciais e promove a respectiva provisão do tributo, corrigindo tanto a conta ativa quanto a passiva.

Tomemos o exemplo em " 1 " (hipótese "4"):

além dos lançamentos de " a " a " d ", façamos, agora, o lançamento, para o primeiro ano da correção, dos depósitos judiciais:

h) Pela correção dos Depósitos Judiciais:

Depósitos Judiciais (AC)
a Variação Monetária Ativa (conta resultado)50,00

Razonetes:

DEPÓSITO JUDICIAL	
100 (a)	
50 (h)	
150	

DESPESAS TRIBUTÁRIAS	
100 (b)	100 (ENC)

VARIAÇÕES MONETÁRIAS	
50 (d)	50 (h)

DISPONIBILIDADES	
300 (c)	100 (a)

PROVISÃO	
	100 (b)
	50 (d)

CONTA DE RESULTADO	
100 (b)	300 (c)
	200

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	200

IV.1. No segundo ano:

DEPÓSITO JUDICIAL	
SI= 150 150 (h)	

DISPONIBILIDADES	
SI= 200 300 (e)	

PROVISÃO	
	SI= 150 150 (f)

VARIAÇÕES MONETÁRIAS	
150 (f)	150 (h)

CONTA DE RESULTADO	
200 (g)	300 (e)
100 (ENC)	100

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	200 (SI) 200 (g) 100 (ENC)

V. RESUMINDO

EFEITOS HIPÓTESES	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
	Resultado Exercício	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido
PROVISÃO CORRIGIDA	150,00	150,00	nhill	300,00
SEM PROVISÃO	300,00	300,00	nhill	600,00
RECONHECIMENTO PLENO DA ATUALIZAÇÃO	200,00	200,00	100,00	500,00

VI. Contemplemos a Hipótese " 2 " (o contribuinte faz depósitos judiciais e promove a respectiva provisão do tributo, sem atualização monetária).

Razonetes:

DEPÓSITO JUDICIAL	
100 (a)	

DISPONIBILIDADES	
300 (c)	100 (a)

DESPESAS TRIBUTÁRIAS	
100 (b)	100 (ENC)

PROVISÃO	
	100 (b)

CONTA DE RESULTADO	
100 (ENC)	300 (c)
	200

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	200 (g)

VI.1. No ano subsequente:

DEPÓSITOS JUDICIAIS	
SI= 100	

DISPONIBILIDADES	
SI= 200	
300 (e)	

PROVISÃO	
	SI= 100

RESULTADO	
200 (g)	300 (c)
100 (ENC)	100

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	SI= 200 200 (g) 100 (ENC)
	500

VII. RESUMINDO.

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
Hipóteses	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido
PROVISÃO CORRIGIDA (Hipótese " 4 ")	150,00	150,00	nhill	300,00
SEM PROVISÃO (Hipótese " 1 ")	300,00	300,00	nhill	600,00
RECONHECIMENTO DA ATUALIZAÇÃO. (Hipótese " 3 ")	200,00	200,00	100,00	500,00
PROVISÃO SEM CORREÇÃO (Hipótese " 2 ")	200,00	200,00	100,00	500,00

VIII. Análise:

VIII.1. HIPÓTESE " 1 " : observe-se que, no primeiro ano, o resultado tributável é igual ao valor das vendas. E, essas vendas, no valor de R\$ 300,00, permitirão que o vr. do PL no primeiro ano cresça exatamente pelo mesmo valor. No segundo ano, a correção do PL acaba por neutralizar a receita de vendas, não se detectando qualquer lucro tributável. Anote-se que, no exemplo, não fora feito qualquer cálculo de IRPJ ou de CSLL. Entretanto, mesmo assim, como a Provisão do IR está sujeita à correção devida pelo mesmo índice, a correção monetária – em seu conjunto - terá o mesmo impacto de neutralidade no segundo ano em relação ao lucro tributável. E o

PL será igual ao PL do ano inicial corrigido menos a provisão igualmente corrigida. Que fique bem claro que a diferença entre essa hipótese e a " 3 ", deve-se, originariamente, a que, naquela, com a ausência das despesas tributárias no primeiro ano, esse lucro passara a ser maior, gerando um PL também superior de R\$ 100,00. Esse valor representa o montante exato da despesa tributária não-levada ao resultado do período inicial.

VIII.2. HIPÓTESE " 2 ": nesse caso o resultado tributável dependera tão-somente das vendas efetuadas, onde se descontara do lucro tributável a parcela de despesa tributável (valor original das contribuições devidas e depositadas). Ao se tirar do PL a provisão e confiná-la à não-correção, acaba por reduzir o efeito da correção devedora do PL em exatamente R\$ 100,00 (lembre-se que o valor original da provisão era igual a R\$ 100,00, e a correção monetária, no segundo ano, igual a 100%). Tal resultado somente terá algum sentido em função das vendas...e jamais motivado pelos efeitos dos depósitos judiciais.

VIII.3. HIPÓTESE " 3 ": o reconhecimento da correção dos depósitos judiciais que geraram Variação Monetária Ativa, bem como o reconhecimento da correção da provisão que gera Variação Monetária Passiva, não diferem dos resultados da hipótese " 2 " ; isso porque os efeitos de um e de outro se anulam, pois são simétricos. Somente o resultado de vendas é que dará o valor do lucro tributável, pois esse lucro se reduzirá em função da porção do valor original da provisão (despesa tributária).

VIII.4. HIPÓTESE " 4 ": somente nessa hipótese o resultado tributável se apresenta com uma diferença, no primeiro ano, de R\$ 50,00; e de R\$ 100,00, no segundo ano. Esse diferencial é atribuível ao não-reconhecimento da Variação Monetária Ativa, enquanto, por outro lado, tenha sido corrigida, plenamente, a Provisão. Eis um desequilíbrio MOMENTÂNEO, isso porque tal fato configura uma mera postergação tributária, notadamente quando o fisco, ao lavrar o auto de infração, já tenha tido conhecimento do desfecho definitivo da causa judicial sob lide. Trata-se, *in casu*, apenas de **diferimento de receita de correção monetária**.

IX. ESCRITURAÇÃO.

IX.1. No Primeiro Ano:

IX.1.1. pelo registro do depósito judicial

CEF/Depósitos Judiciais (AC)

a Disponibilidades (AC) :100,00

IX.1.2. pela Provisão da contribuição



Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

Despesas tributárias (Resultado)

a Provisão (PC) :100,00

IX.1.3. pelo reconhecimento das Variações Monetárias Passivas

Variação Monetária Passiva (Resultado)

a Provisão (PC) :50,00

Os demais lançamentos obedecerão ao que está prescrito sob a égide do subitem " I.1.1.", letras " c " e " d ".

IX.2. No Segundo Ano:

IX.2.1. pelo reconhecimento das Variações Monetárias Passivas em 31.12.

VMP (Resultado)

a Provisão (PC) :150,00

IX.2.2. Pela contabilização do depósito após êxito do litígio judicial pela contribuinte.

Como a conta CEF/ Depósitos Judiciais apresenta-se com um saldo de R\$ 300,00, haveremos de ajustá-la e encerrá-la na contabilidade. Como? Fazendo os seguintes lançamentos:

IX.2.3. Pelo reconhecimento da Variação Monetária Ativa:

CEF/Depósitos Judiciais (AC)

a Variação Monetária Ativa (Resultado) :200,00

IX.2.4. pelo encerramento da Conta CEF/Depósito Judicial

Disponibilidades (AC)

a CEF/Depósito Judicial (AC) :300,00

Há necessidade de encerrar a conta Provisão:

IX.2.5. pela reversão da Provisão ao Resultado:

Provisão (PC)

a Resultado do Exercício.....300,00

Os demais lançamentos obedecerão ao que já fora descrito na hipótese " 4 ", subitem " I.2.", letras " e ", " f ", e " g ".

Obs.: Os lançamentos contábeis antes descritos referem-se a um caso de êxito da ação judicial pelo contribuinte.

Razonetes:

Vamos tomar de empréstimo apenas os razonetes do segundo período, tendo em vista que as contas INICIAIS não discrepam de tudo o mais do que já fora exposto:

CEF/DEPÓSITOS JUDICIAIS	
SI= 100	
200 (j)	300 (ENC)

PROVISÃO	
	SI= 150
	150 (f)
	300

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA	
200 (ENC)	200 (j)

CONTA DE RESULTADO	
150 (ENC)	300 (ENC)
150 (g)	200 (ENC)
300	500
200 (ENC)	

CONTA DE RESULTADO	
150 (ENC)	300 (ENC)
150 (g)	200 (ENC)
300	500
200 (ENC)	

DISPONIBILIDADES	
SI= 200	
300 (c)	
300 (ENC)	

VENDAS	
300 (ENC)	300 (e)

VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA	
150 (f)	150 (ENC)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	150 = SI
	150 (g)
	200 (ENC)
	500

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	SI= 150
	150 (g)
	200 (ENC)
	500

X. RESUMINDO

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido
RECONHECIMENTO PLENO DA CORREÇÃO	200,00	200,00	100,00	500,00
RECONHECIMENTO DA VMA APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO	150,00	150,00	200,00	500,00

X. Análise:

X.1. está, portanto, tipificada a hipótese de postergação tributária, pois o que não fora reconhecido no primeiro ano, passara a ser reconhecido no segundo ano. Atente-se para o fato de, no primeiro ano, o lucro tributável ter atingido apenas o marco de R\$ 150,00 quando cotejado com a verba de R\$ 200,00. A diferença explica-se da seguinte forma: como a Variação Monetária Ativa, no montante de R\$ 50,00, não fora reconhecida pelo regime de competência, tal fato implicara numa redução de igual valor no período inicial. No período subsequente esse valor de R\$ 50,00, submetido a uma inflação de 100%, acabara por desfechar um *plus* nominal de lucro de R\$ 100,00. Vale dizer: são os mesmos R\$ 50,00 iniciais que, submetidos à nova correção, se reproduziram em R\$ 100,00.

Dessa forma o fisco deverá recompor o lucro líquido dos períodos, pois, em agindo assim, restará provado que não haverá matéria tributável, a não ser juros de mora pelo período de postergação. Salvo se, na data do reconhecimento da Variação Monetária Ativa pelo contribuinte a alíquota do IRPJ ou da CSLL forem decrescentes. Nesse caso o diferencial excedente da alíquota deverá ser tratado de forma apartada com incidência de multa de ofício de 75% e incidência de juros de mora.

X.2. A diferença entre as duas rubricas, se houver, ficará por conta de algum descompasso entre os indexadores que corrigem os depósitos judiciais e as provisões. Nesse caso, a tipicidade ficará adstrita não à falta de reconhecimento das VMA, mas sim, à diferença entre os indexadores, na hipótese de o indexador do depósito judicial ser maior – no mesmo período – do que o utilizado na correção dos débitos tributários provisionados.

XI. Importante que se incluía mais uma proposição, ou mais uma hipótese às considerações já postas: vale dizer: quando o contribuinte está discutindo a tributação do IRPJ ou da CSLL, e faz o seu depósito no início do trimestre, ou o faz ao longo do ano-calendário, mas nesse último tenha feito a opção pelo ajuste anual. Essa hipótese poderá abarcar, também, o lançamento impositivo de ofício, quando o fisco se prender à data pontual do depósito e considerar só a provisão (até mesmo das demais contribuições sociais) na data do respectivo balanço:



XI.1. tomemos a hipótese já desenvolvida sob o pálio de " 1 ", porém considerando, agora, o reconhecimento da correção (Variação Monetária) dos depósitos judiciais no mês de junho do ano de 1990.

Razonetes:

DEPÓSITOS JUDICIAIS	
100 (a)	
50 (h)	

CONTA DE RESULTADO	
100 (b)	300 (c)
	50 (h)
250 (ENC)	

DISPONIBILIDADES	
300 (c)	100 (a)

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	250 (ENC)

PROVISÃO	
	100 (b)

No ano seguinte:

DEPÓSITO JUDICIAL	
SI = 150	
150 (h)	

VARIAÇÕES MONETÁRIAS	
150 (d)	
250 (g)	
	200 (ENC 1)

DISPONIBILIDADE	
SI = 200	
300 (c)	

PROVISÃO	
	100 (b)
	100 (d)

CONTA DE RESULTADO	
200 (ENC 1)	300 (c)
100 (ENC2)	

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
	250 (SI) 250 (g) 100 (ENC2)
	600

XII - RESUMINDO

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
Hipóteses	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido
PROVISÃO CORRIGIDA (Hipótese " 4 ")	150,00	150,00	nhill	300,00
SEM PROVISÃO (Hipótese " 1 ")	300,00	300,00	nhill	600,00
RECONHECIMENTO PLENO DA ATUALIZAÇÃO. (Hipótese " 3 ")	200,00	200,00	100,00	500,00
PROVISÃO SEM CORREÇÃO (Hipótese " 2 ")	200,00	200,00	100,00	500,00
RECONHECIMENTO TEMPESTIVO DA ATUALIZAÇÃO E INTEMPESTIVO DA CORREÇÃO DA PROVISÃO. (Hipótese " 5 ")	250,00	250,00	100,00	600,00

XIII . Análise

Essa é uma distorção erigida, pois ainda que o depósito judicial tenha sido feito em junho de 1990 e tivesse sido admitida a sua correção no resultado já do próprio ano de 1990, a Provisão, por outro lado, embora tenha sido feita em 31.12.1990 ou no último mês do trimestre, deveriam os seus efeitos consubstanciados na Variação Monetária Passiva – por questões de simetria e homogeneidade - retroagirem a junho de 1990, pois, no caso da apuração do IRPJ/CSLL os resultados mensais não poderão discrepar do resultado em 31.12.1990, ou no último dia do terceiro trimestre (os valores apurados mensalmente deverão confluir, algebricamente, para os resultados finais do último mês do

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

trimestre ou do mês de dezembro). No que se refere às demais contribuições sociais (PIS, COFINS e INSS etc), aí seria mais imperdoável se o fisco ao reconstruir a equação patrimonial não considerasse os efeitos da correção da Provisão no mesmo instante temporal do reconhecimento da Variação Monetária Ativa decorrente dos depósitos judiciais.

A diferença da hipótese " 5 " para a hipótese " 3 " se deve exatamente a esse descompasso que, no caso, atingira a verba de R\$ 50,00 relativamente à Variação Monetária Passiva não-reconhecida, equivocadamente, em junho de 1990.

Por outro lado, o PL de 600,00 UM e não de 500,00 UM no segundo ano demonstrara que o *plus* de lucro de 50,00 UM submetido a uma inflação de 100% redundara num acréscimo de 100,00 UM no PL, este quando cotejado com o mesmo PL consignado na hipótese m" 3 ".

XIV. Trilhemos, dessa feita, uma variante do item precedente. Vale dizer: o contribuinte constituíra a Provisão, corrigiu-a, e não reconhecera a Variação Monetária Ativa e, ao final da lide, o contribuinte tivera êxito (o contribuinte ganhara a ação, plenamente). Entretanto, a variação monetária dos depósitos atingira o montante de 230,00 (considerando que a TR tenha variado, no segundo período, algo em torno de 120% (em comparação com a UFIR/SELIC que fora de 100% como abordado ao longo desse trabalho). Dessa forma, no segundo ano teremos uma Variação Monetária Ativa da ordem de $R\$ 230,00 = (R\$100,00 + R\$ 50,00 = R\$ 150,00 \times 120\% = R\$ 180,00 \Rightarrow R\$ 150,00 + R\$ 180,00 = R\$ 330,00 - R\$ 100,00 = R\$ 230,00)$ contra os R\$ 200,00 da Provisão IR. Importa tão-somente demonstrar os efeitos no resultado do segundo ano.

Recuperemos os dados em "IX.2.2". Pela contabilização do depósito após o êxito do litígio judicial pela contribuinte.

XIV.1. Como a conta CEF/ Depósitos Judiciais apresenta-se, agora, com um saldo de R\$ 330,00, haveremos de ajustá-la e encerrá-la na contabilidade. Como? Fazendo os seguintes lançamentos:

XIV.2.Pelo reconhecimento das Variações Monetárias Ativas:

CEF/Depósitos Judiciais (AC)
a Variação Monetária Ativa (Resultado):.....230,00

XIV.3. pelo encerramento da Conta CEF/Depósito Judicial:

Disponibilidades (AC)
a CEF/Depósitos Judiciais (AC):.....330,00



Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

Há necessidade de encerrar a conta Provisão:

XIV.2. Pela reversão da conta Provisão:

Provisão (PC)

a Resultado do Exercício:.....300,00

Os demais lançamentos obedecerão ao que já fora descrito na hipótese " 4 ", subitem " 1.2.", letras " e", " f", e " g".

XV. RESUMINDO

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
Hipóteses	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício	Patrimônio Líquido
TR = UFIR NA HIPÓTESE DE PROVISÃO CORRIGIDA (ITEM IX.2.2)	150,00	150,00	500,00	800,00
TR > UFIR NO SEGUNDO ANO, NA HIPÓTESE DE PROVISÃO CORRIGIDA (ITEM XIV)	150,00	150,00	530,00	830,00

XVI. Análise.

XVI.1. No caso, em sendo a Taxa Referencial que corrigira os depósitos ter variado acima da UFIR/SELIC no mesmo período, tal fato acarretará um aumento do lucro tributável em R\$ 30,00 e, conseqüentemente, no Patrimônio Líquido. Observem que o novo valor do Resultado, de R\$ 530,00, decorre da reversão da Provisão IR de R\$ 300,00 + R\$ 230,00 (VMA depósito judicial) que, somado ao valor de R\$ 300,00 das vendas dá o somatório de R\$ 830,00. Os R\$ 830,00 = aos R\$ 530,00 do Resultado do Exercício menos os valores decorrentes da correção monetária do saldo inicial do Lucro Acumulado e menos a variação monetária passiva da Provisão (vide item "IV" – Reconhecimento Pleno da Atualização).

XVII. como corolário, no caso de insucesso pleno da ação judicial, os depósitos judiciais inclusas as Variações Monetárias Ativas " fogem " ao controle da empresa, pois se convertem em renda da União, sem que a empresa possa sacar antes algum diferencial entre a TR e o indexador da Provisão. Dessa forma a empresa haverá de quitar o tributo com o saldo da conta Depósito/CEF em valor superior ao experimentado da conta passiva Provisão. Entretanto esse fato nenhum prejuízo acarretará à empresa; ao contrário, terá reconhecido uma despesa tributária superior ao efetivamente

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

devido (no exemplo, de R\$ 30,00), mas que se anula com o reconhecimento, de igual valor, das Variações Monetárias Ativas. Os R\$ 30,00 emergirão no momento em que a empresa reverter a Provisão com base nos indexadores clássicos de correção de tributo, ao resultado (de R\$ 300,00), significando uma maior arrecadação, sem ônus para a empresa. Os efeitos no Resultado e no Patrimônio Líquido não discrepam da Hipótese revelada em " IX.2.2" . Vale dizer: Lá como aqui o fato de o indexador ser maior é irrelevante. Trata-se apenas de um caso de postergação tributária.

São esses os lançamentos pertinentes:

XVII.1.pelo reconhecimento das Variações Monetárias Ativas:

CEF/Depósitos Judiciais (AC)

a Variação Monetária Ativa (Resultado):.....230,00

XIV.3. pelo encerramento da Conta CEF/Depósito Judicial:

Despesas Tributárias (Resultado)

a CEF/Depósitos Judiciais (AC):.....330,00

Há necessidade de encerrar a conta Provisão:

XIV.2. pela reversão da conta Provisão

Provisão (PC)

a Resultado do Exercício:.....300,00

XV. RESUMINDO.

EFEITOS	PRIMEIRO ANO		SEGUNDO ANO	
	Resultado Exercício	do Patrimônio Líquido	Resultado Exercício	do Patrimônio Líquido
RECONHECIMENTO DA VMA APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO – Item " X " do RESUMINDO	150,00	150,00	200,00	500,00
TR > UFIR NO SEGUNDO ANO, NA HIPÓTESE DE PROVISÃO CORRIGIDA, COM INSUCESSO NA AÇÃO JUDICIAL (ITEM XIV)	150,00	150,00	200,00	500,00

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

XVI. DAS VARIAÇÕES DA TR VERSUS AS VARIAÇÕES DA UFIR.

Por exemplo: enquanto no ano-base de 1991 o Fator de Atualização Patrimonial (FAP) variara algo em torno de 3,91545 (597,06 / 152,4882), a Taxa Referencial (TR) variara, no mesmo período, em torno de 3,3044989.

Em 1992, enquanto a TR alcançara o índice de 12,3143210, a UFIR atingira o índice de 12,293622 (7.340,03 / 597,06).

Dessa forma os efeitos, em 1992, se inverteram, mostrando a TR acima da UFIR.

Tal fato não tem nenhuma repercussão no lucro tributável no caso de insucesso da empresa, pois a VMA a maior reconhecida no resultado somente servirá para " pagar " o tributo antes discutido.

Portanto a exigência fiscal de ofício na hipótese de depósitos judiciais de que aqui se cuida somente terá fôlego de se manter em duas hipóteses: de postergação ou da TR ter sido superior à variação da UFIR ou da SELIC no período, no caso de a empresa experimentar êxito na ação judicial. Tal fato só poderá ser aferido se até o encerramento da ação fiscal já houver sido materializada a solução da lide, definitivamente. Senão, o fisco deverá simplesmente glosar a despesa consubstanciada na Variação Monetária por Provisão indevida (por não implemento da condição suspensiva), e aguardar a solução do litígio para verificar se nos lançamentos contábeis ulteriores foram praticadas algumas anomalias tendentes a reduzir os efeitos impositivos.

A par do modelo desenvolvido, acrescentemos a esse mais o que se segue:

MODELO II – DEPÓSITOS JUDICIAIS

(Sem Provisão e com reconhecimento da VMA)

Situação patrimonial da empresa COA em 31.12.19X0:

BALANÇO DA EMPRESA COA, em 31.12.19X0	
ATIVO	PASSIVO: NHILL
Estoque:.....100,00	
	PL:.....100,00
	Capital:.....100,00
TOTAL:.....100,00	TOTAL.....100,00

Imaginemos que em 02.01.19X1, a empresa COA (que apura o seu lucro real anualmente) tenha feito as seguintes apurações:

A). vendido à vista todo o seu estoque por 100,00.

B). apurado um débito com a COFINS de 50,00 relativamente às vendas descritas em " A ", com uma carga bruta de 50%, provisionando-o.

Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

01. Lançamentos contábeis:

01.1. pela venda à vista:

Disponível (AC)

a Vendas (Resultado):.....100,00

01.2. Pela baixa do Estoque:

Custo de Mercadorias Vendidas (Resultado)

a Estoque (AC):.....100,00

Em 03.01.19X1 a empresa interpõe ação judicial seguida de depósito judicial na CEF,
no valor de 50,00 (valor do débito).

01.3. Pela constituição do depósito judicial/CEF:

CEF/Dep. Judicial (AC)

a Disponível (AC):.....50,00

Durante o período de 03.01.19X1 até 31.2.19X1 a correção dos depósitos atingira
40%, porém não houve reconhecimento, na escrituração, da respectiva Variação Monetária Ativa e nem
da Variação Monetária Passiva.

02. Lançamentos contábeis:

02.1. pela Correção Monetária da conta Capital:

Despesa de Correção Monetária (Resultado)

a Capital (PL):.....40,00

02.2. pela transferência da Correção Monetária da Conta Capital para a conta de Reserva de
Capital (para efeitos didáticos):

Capital (Correção Monet.)

a Reserva de Capital:.....40,00

O Balanço final, em 31.12.19X1, após a correção das contas do PL, terá a seguinte
apresentação antes do reconhecimento da Variação Monetária Ativa e antes do IRPJ:

BALANÇO DA EMPRESA COA, em 31.12.19X1	
ATIVO	PASSIVO:.....NHILL
CEF/Dep. Judicial:.....50,00	PL:.....100,00
Banco c/ Mov.:.....50,00	Capital100,00

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

	Reserva de Capital: <u>40,00</u> 140,00
	Prejuízo Ex.: (40,00)
TOTAL: 100,00	TOTAL 100,00

No dia 31.12.19X1, ainda, a empresa tomando conhecimento de que o fisco está exigindo de ofício a VMA independentemente do reconhecimento dos efeitos da Provisão e, premido por essa circunstância, é compelido a oferecer a VMA ao resultado. Aí ela faz o seguinte lançamento, em 31.12.19X1:

Admitamos o reconhecimento da Variação Monetária Ativa sobre os Depósitos Judiciais:

03. cálculo da VMA: $50,00 \times 40\% = 20,00$

03.1. Lançamento Contábil para Apropriação da VMA:

CEF/Dep. Judicial

a Variação Monetária Ativa (Resultado): 20,00.

Como ficaria, agora, o nosso Balanço, em função desse reconhecimento, em 31.12.19X1, ou seja, após o lançamento da Variação Monetária Ativa:

BALANCETE DA EMPRESA COA, em 31.12.19X1	
ATIVO	
CEF/Dep. Judicial: 70,00	PL: 120,00
Banco C/ Mov.: 50,00	Capital 100,00
	Reserva de Capital <u>40,00</u> 140,00
	Prejuízo Exercício: $(40,00 - 20,00)$: (20,00)
TOTAL: 120,00	TOTAL : 120,00

Por conta apenas dos depósitos judiciais o IRPJ é nulo. Não há tributação.

Agora, o que é mais dramático para a contribuinte: em 02.01.19X2 a empresa perde a causa de forma irrecorrível e o depósito é transformado, imediatamente, em renda da União.

A empresa necessita reconhecer esse ato em sua contabilidade.

Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

03. Lançamento Contábil:

03.1. Pelo encerramento da conta CEF/ Dep. Judicial e reconhecimento da despesa convertida em renda da União:

Despesa Tributária (Resultado)

a CEF/Dep. Judicial (AC):.....70,00

E o balancete de verificação, em 02.01.19X2 , como ficaria:

BALANCETE DA EMPRESA COA em 02.01.19X2	
ATIVO	PASSIVO:.....NHILL
Banco C/ Mov.:.....50,00	PL:.....50,00
	Capital:.....100,00
	Reserva de Capital:..... 40,00 140,00
	Prejuízo Acumulado:.....(90,00) NHILL
TOTAL:.....50,00	TOTAL = :.....50,00

MODELO III – DEPÓSITOS JUDICIAIS

(Com Provisão, porém sem correção e com Reconhecimento da VMA)

Situação patrimonial da empresa COA em 31.12.19X0:

BALANÇO DA EMPRESA COA em 31.12.19X0	
ATIVO	PASSIVO: NHILL
Estoque:.....100,00	
	PL:.....100,00
	Capital:.....100,00
TOTAL:.....100,00	TOTAL.....100,00

Imaginemos que, em 02.01.19X1, a empresa COA (que apura o seu lucro real anualmente) tenha feito as seguintes apurações:

A). vendido à vista todo o seu estoque por 100,00.

B). apurado um débito com a COFINS de 50,00 relativamente às vendas descritas em " A ", com uma carga bruta de 50%, provisionando-o.

01. Lançamentos contábeis:

01.1. pela venda à vista:



Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

Disponível (AC)
a Vendas (Resultado):.....100,00

01.2. Pela baixa do Estoque:

Custo de Mercadorias Vendidas (Resultado)
a Estoque (AC):.....100,00

Em 03.01.19X1 a empresa interpõe ação judicial seguida de depósito judicial na CEF,
no valor de 50,00 (valor do débito).

01.3. pela constituição do depósito judicial/CEF:

CEF/Dep. Judicial (AC)
a Disponível (AC):.....50,00

01.4. Pela Constituição da Provisão da COFINS

Resultado
a Provisão da COFINS:.....50,00

Durante o período de 03.01.19X1 até 31.2.19X1 a correção dos depósitos atingira
40%, porém não houve reconhecimento, na escrituração, da respectiva Variação Monetária Ativa e nem
da Variação Monetária Passiva.

02. Lançamentos contábeis:

02.1. pela Correção Monetária da conta Capital:

Despesa de Correção Monetária (Resultado)
a Capital (PL):.....40,00

02.2. pela transferência da Correção Monetária da Conta Capital para a conta de Reserva de
Capital (para efeitos didáticos):

Capital (Conta Correção Monetária)
a Reserva de Capital:.....40,00

Judiciais:



Consideremos o reconhecimento da Variação Monetária Ativa sobre os Depósitos

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

03. cálculo da VMA: $50,00 \times 40\% = 20,00$.

03.1. Lançamento Contábil para Apropriação da VMA:

CEF/Dep. Judicial

a Variação Monetária Ativa (Resultado):.....20,00.

Como ficaria, agora, o nosso Balanço, em função desse reconhecimento, em

31.12.19X1, ou seja, após o lançamento da Variação Monetária Ativa:

BALANÇO DA EMPRESA COA, em 31.12.19X1	
ATIVO:	PASSIVO:
CEF/Dep. Judicial:.....70,00	Provisão COFINS:.....50,00
Banco c/ Mov.:.....50,00	PL:..... 70,00
	Capital100,00
	Reserva de Capital <u>40,00</u> 140,00
	Prejuízo Ex.:..... (70,00)
TOTAL:.....120,00	TOTAL :.....120,00

Como ficaria, agora, o nosso Balanço, em função desse reconhecimento, em

31.12.19X1, ou seja, após o lançamento da Variação Monetária Ativa:

Agora, o que é mais dramático para a contribuinte: em 02.01.19X2, a empresa perde a causa de forma irrecomível e o depósito é transformado, imediatamente, em renda da União.

A empresa necessita reconhecer esse ato em sua contabilidade.

04. Lançamento Contábil:

04.1. pelo encerramento da conta CEF/ Dep. Judicial e reconhecimento da despesa convertida em renda da União:

Despesa Tributária (Resultado)

a CEF/Dep. Judicial (AC):.....70,00

04.2. pela reversão da Provisão ao Resultado:

Provisão da COFINS (PC)

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

a Resultado do Exercício:.....50,00

E o BALANCETE DE VERIFICAÇÃO, em 02.01.19X2, como ficaria:

BALANCETE DA EMPRESA COA em 02.01.19X2	
ATIVO	PASSIVO:.....NHILL
Banco c/ Mov:.....50,00	PL:.....50,00
	Capital:.....100,00
	Reserva de Capital:..... 40,00 140,00
	Prejuízo Acumulado:.....(90,00) NHILL
TOTAL:.....50,00	TOTAL = :.....50,00

Como visto, formulamos dois modelos denominados de "II" e " III ". No primeiro, reconhecimento somente da Variação Monetária Ativa, sem qualquer Provisão. No segundo, o denominado " III ", incluímos a Provisão, ainda que sem correção.

QUADRO COMPARATIVO

RESULTADOS TRIBUTÁVEIS			
MODELOS CONTÁBEIS	Em 31.12.19X1	EM 02.01.19X2	VARIAÇÃO %
MODELO II	(20,00)	(90,00)	(70%)
MODELO III	(70,00)	(90,00)	(20%)

Importa explicitar, inicialmente, a razão do prejuízo acumulado de 90,00. Tal fato se deve a três variáveis:

01) 20,00 de correção não implementada pelo ativo monetário sob as vestes de Bancos C/ Movimento. Recurso que permanecera ocioso, enquanto o capital estava sendo corrigido; mais 50,00 da Provisão lançada ao resultado e que, ulteriormente, fora considerada procedente pela conversão em renda dos depósitos judiciais; e mais 20,00 da correção dessa mesma provisão, só reconhecida ao final da lide.

Como corolário, podemos inferir que:

os efeitos cumulativos são idênticos, considerando as suas hipóteses aqui versadas.

Outras análises poderemos empreender:

I. SE O CONTRIBUINTE GANHAR A AÇÃO JUDICIAL:

I.1. O reconhecimento único da Variação Monetária Ativa, como alguns defendem, passa a ter o condão de uma APLICAÇÃO FINANCEIRA. Os efeitos da correção do PL neutralizam o reconhecimento da VMA. Se o contribuinte não reconhecer essa VMA, tempestivamente, no primeiro período, estará subtraindo tributo e deverá ser lançado, de ofício, por essa diferença. No nosso Modelo, o valor do principal (Capital Aplicado = Ativo Monetário) é de 50,00.

I.2.. Por outro lado, a Provisão (mesmo sem a Variação Monetária Passiva, será indevida e impertinente). Pois, no caso de sucesso da ação, o tributo não será devido *ab initio*.

II. SE O CONTRIBUINTE PERDER A AÇÃO JUDICIAL:

II.1. será perfeito o reconhecimento da Provisão no momento em que fora feito o depósito judicial (03.01.19X1). Para os que defendem o regime de competência apenas para a VMA, implica dizer que se processe o reconhecimento da Variação Monetária Ativa pelo regime de competência, e as despesas tributárias pelo regime de caixa (só ao final da lide). Ocorre que o valor do principal "aplicado", em 03.01.19X1, passara a ser o tributo originariamente devido, ou provisionado (e não mais um Ativo Financeiro em busca de remuneração), ainda que sem a VMP (essa jamais poderá ser reconhecida). Não há como, depois, recompor os lucro líquido e real, distribuindo os seus valores pelos períodos obedientes ao regime de competência. Alguns períodos poderão estar decaídos (hipótese muito provável).

II.2. Pelo Quadro Comparativo, no Modelo II se alocarmos a Provisão da COFINS, pelo regime de competência, ou seja, em 03.01.19X1 (data dos Depósitos Judiciais/CEF), aí os efeitos dos Modelos serão idênticos em todas as suas etapas. O que não se pode, permita-me, é reconhecer um pelo regime de competência e o outro pelo regime de caixa.

II.3. Por isso, ao meu juízo, como a posição contábil depende de eventos INCERTOS, não há como reconhecer, unilateralmente, pelo regime de competência, apenas a VMA. Ou se reconhece ambos por esse regime. Vale dizer,

- a) se o contribuinte reconhecer a VMP desde o início, o Fisco deverá glosá-la e não reconhecer a VMA. Ao meu juízo, as duas (Provisão e VMA dos depósitos judiciais só poderão ser reconhecidas quando da solução da lide); e
- b) o fisco deverá observar se o contribuinte reverterá a Provisão, por exemplo, da COFINS, para o Resultado após o trânsito final da sentença.

Item que se concede provimento.

I.2.1. – TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

I.2.1.1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Parcela remanescente após decisão de Primeiro Grau e que restara sem objeto.

II. RECURSO DE OFÍCIO

Recurso ex officio admissível em face do que prescrevem o artigo 34, inciso I do Decreto n.º 70.235/72 e Lei n.º 9.532/97, art. 67, c/c a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda sob o n.º 333, de 11.12.1997.

II.1. IRPJ – Postergação de Imposto, por Inobservância do Regime de Escrituração sobre Depósitos Judiciais da Quota de Contribuição do ICMS.

Após longo e detalhado estudo que elaborei sobre o assunto, não configurando o momento como apto a alterar o meu posicionamento, colaciono *in Verbis*, como razão de decidir, o trabalho extraído do livro IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS – Edit. Dialética, São Paulo – ano: 2000.

Postergação de Imposto e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente impõe-se assinalar que a postergação tributária define-se pelo reconhecimento espontâneo - em época impertinente ou indevida - tanto na ótica contábil como na versão fiscal - de fração de custos, despesas ou de receitas (operacional ou não-operacional), em ofensa ao regime de competência dos exercícios, sejam estes de periodicidade anual, semestral ou mensal, e desde que resulte em apuração de imposto ou contribuição social. Caracteriza-se pelo reconhecimento efetivo de tributo ou contribuição a destempo (em períodos de apuração impertinentes ou indevidos), mas que, submetida a apuração impositiva sob as mesmas condições, qualificativas e quantificativas, não implique obtenção de resultados divergentes, se realizada originariamente na data legalmente prevista.

A edição do Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 28.08.1996, veio, por fim, clarificar os efeitos da postergação de tributos e contribuições. Ainda que guarde reservas sobre o seu desfecho, indubitavelmente a norma descrita permite quantificar a base de cálculo de forma correta, expurgando-a dos desencontros trazidos pelas sistemáticas até então adotadas e consagradas. Na mesma direção do Parecer em destaque a IN/SRF n.º 11/96, artigo 34, que permite a recomposição do lucro real do exercício, sem que as exclusões possam produzir efeitos diversos daqueles que seriam obtidos, se realizadas nas datas corretas.

As restrições antes manifestadas acerca do ato normativo ficam por conta de que, em caso de não-ocorrência de alterações das alíquotas do IR e da CSSL, desde o período inicial até o da postergação, como se demonstrará, somente serão devidos os juros de mora sobre a verba impositiva

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

postergada, iniciando-se a sua contagem a partir do vencimento do tributo, tendo como marco o período inicial até o seu reconhecimento no período de postergação, ou seja, pontualmente no vencimento da quota do tributo.

A primeira versão, a seguir, demonstra a postergação sem alteração de alíquota.

Postergação, Consoante PN - COSIT nº 02, de 28/08/1996

Demonstração dos Lucros Líquido e Real

(em UM)

Demonstração dos Lucros Líquido e Real

(em UM)

Deflacionando os valores apurados em 19X2, trazendo-os de forma constante para o ano de 19X1:

$$1 - \text{CSSL:} \quad \frac{12 \times 6}{8} = 9 \text{ UM}$$

$$2 - \text{IRPJ:} \quad \frac{36 \times 6}{8} = 27$$

Verifica-se que os efeitos da postergação dos tributos - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - são nulos. Dessa forma, como já se discorreu, apenas são devidos os juros de mora incidentes sobre as diferenças a recolher da CSSL e do IRPJ, aqui nos montantes, respectivamente, de 9 UM e 27 UM.

Se houver alteração de alíquotas, como no exemplo que se segue, onde no ano de 19X1 acusou-se o percentual de 15% (quinze por cento) com variação para 30% (trinta por cento) no ano-calendário de 19X2, permanecendo inalterada a da contribuição social, ter-se-ão os seguintes desdobramentos:

Deflacionando os valores apurados em 19X2, trazendo-os de forma constante para o ano de 19X1:

$$1 - \text{CSSL:} \quad \frac{12 \times 6}{8} = 9 \text{ UM}$$

$$2 - \text{IRPJ:} \quad \frac{18 \times 6}{8} = 13,5$$

Neste segundo exemplo, observe-se, o IRPJ ascendeu ao valor de 13,5 UM, enquanto a verba atinente à CSSL permaneceu nula, como enunciado anteriormente. Essa resultante se deveu ao fato de, no exemplo hipotético, o autor não ter variado o percentual de alíquota dessa contribuição.

Em face do quadro apresentado, teremos como corolário as seguintes inferências:

- 1 - somente incidirão juros de mora sobre a verba de contribuição social durante os períodos de 19X1 a 19X2 (a partir dos seus vencimentos);*
- 2 - como a alíquota do IRPJ fora reduzida à metade de seu percentual, serão devidos sobre a diferença de 13,5 UM não só os juros de mora, como também a multa de ofício e o imposto indexado.*

Note-se que os juros de mora terão como termo de início a data de vencimento do imposto no ano de 19X1 (período inicial) e, como termo final, a data do efetivo recolhimento do tributo. Esse fato decorre da evidência de reconhecimento insuficiente de tributo. a do Imposto de Renda variou do ano de

Agrega-se ao trabalho antes desenvolvido, outro que ratifica e demonstra que o prejuízo fiscal intermitente ou a base de cálculo negativa não é fator limitativo à aplicação da hipótese aqui versada, se até o encerramento do ato fiscal os anos-calendário demonstrarem existência de base tributável positiva consentânea com

A FALÁCIA DA RESERVA OCULTA

Não com pouca frequência, as exigências tributárias sob o signo de lançamentos fiscais de correção monetária continuada vêm acompanhadas de exclusão da Reserva Oculta que se forma no patrimônio líquido.

Ainda que de oculta não tenha ela absoluta correspondência com a sua denominação, entendo que a citada reserva só teria um ténue fôlego de povoar as imposições se consagrásemos as prescrições das Leis n.º 7.799/89, art. 44, e 8.541/92, artigos 7º e 8º (RIR/94, art. 283), em antinomia aos cânones reitores do princípio da competência de receita e custo dos exercícios, a teor da Lei n.º 6.404/76, artigos 177 e 187, inciso I, parágrafo primeiro, alínea b. E mais: não se olvide - para esta última hipótese - a concorrência do instituto da postergação tributária que reside na suposta infração, imaginando-o presente, quando, no período em que for paga a prestação a empresa reconhecer como despesa tributária a citada variação monetária. Dessarte, estariam aí configuradas as postergações de imposto e da Contribuição Social Sobre o Lucro – salvo se comprovado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa apurada no ano/mês da postergação.

O modelo que se segue tem por objetivo demonstrar analiticamente que, abstraindo-se do regime de dedutibilidade das variações monetárias da provisão do Imposto de Renda e da Contribuição Social s/ o Lucro pelo regime de caixa, resultar-se-á em nulidade dos efeitos da correção monetária nos exercícios supervenientes.

Seja o exemplo hipotético:

CORREÇÃO MONETÁRIA ASPECTOS CONTÁBEIS/FISCAIS (Modelo simulado)

Notações prévias:	
RCM	= Resultado da Correção Monetária
ARE	= Apuração Resultado Exercício antes da Provisão -
IR	
PL	= Patrimônio Líquido
PIR	= Provisão para Imposto de Renda
ROP	= Receita Operacional
VMP	= Variação Monetária Passiva
PERMANENTE	= Ativo Permanente
UM	= Unidade Monetária
E	= Encerramento das contas

Premissas:
1 - A Receita Operacional (ROP) será de 200 UM, com recebimento à vista, em todos os períodos-base;
2 - o índice de correção monetária, linear, equivalerá, para todos os exercícios, a 2 (dois inteiros);
3 - a alíquota do IR será de 0,30 ou 30% (trinta por cento);
4 - a empresa não corrige as contas do seu Ativo Permanente;
5 - não há recolhimento de quaisquer tributos provisionados;
6 - o saldo inicial de caixa = 200 UM;
7 - Lucros Acumulados = PL;
8 - não há exigência das demais contribuições (CSSL, COFINS etc.)

Contabilização – Período Inicial (Ano de 19X0):

1º) pela venda à vista:

Caixa

a Receita Operacional: 200

2º) pela aquisição de bem do permanente, à vista:

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

Imobilizado

a Caixa: 50

Razonetes:

Caixa		Permanente		ROP	
(1) 200	50 (2)	(2) 50		(E) 200	200 (1)
150		50			
		VMP			

Demonstração Lucro Real em 31.12.19X0	
ARE	200 UM
PIR (0,30 x 200)	60 UM

Contabilização:

3º) pela constituição da provisão para o IR:

ARE

a PIR: 60 UM

Razonetes:

PIR		ARE		PL	
	60 (3)	(3) 60	200 (E)		140
	60	(E) 140	140		

Balanco em 31.12.19X0			
Ativo		Passivo	
Caixa	150	PIR	60
Permanente	50	PL	140
Total	200	Total	200

Em auditoria fiscal realizada no início de 19X2, tendo como alvo os anos-base de 19X0 e 19X1, o fisco detectou inexistência de correção monetária do Ativo Permanente.

Celebrou-se, em decorrência, o lançamento de ofício correspondente.

Demonstração da Correção Monetária Exigida	
50 UM x 2 = 100 UM- 50 UM= 50 UM	

01 - Situação das contas do razonete contábil, após auditoria, em 31.12.19X0:

Permanente		Caixa		ROP	
(2) 50		(1) 200	50 (2)	(E) 200	200 (1)
(3) 50					
100					
RCM		VMP		PIR	
(E) 50	50 (3)	—	—	60 (SI)	
				15 (4)	
				75	

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

ARE		PL	
(3) 60	200		175
	(E)		
(4) 15	50		
	(E)		
	250		
75			
(E)			
175			

Obs.: $PIR = (200 + 50) \cdot 0,30$

NOTAÇÃO DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS	
(3) - Correção Monetária do Permanente.	
(4) - Plus da Provisão do IR	

Demonstração do Lucro Real em 31.12.19X0	
ARE	250
PIR (0,30 x 250)	75

Balanco em 31.12.19X0, pós-fiscalização			
Ativo		Passivo	
Caixa	150	PIR	75
Permanente	100	PL	175
Total	250	Total	250

02 - IMPOSIÇÃO EM "CASCATA"

02.1 - Situação, em 31.12.19X1, com imposição fiscal, "em cascata", da Correção Monetária:

Demonstração da Correção Monetária	
$100 \text{ UM} \times 2 = 200 \text{ UM} - 100 \text{ UM} = 100 \text{ UM}$	

Contabilização:

- 1º) pela venda à vista:
Caixa
a Receita Operacional: 200
- 2º) pela correção monetária do permanente imobilizado:
Permanente / Imobilizado
a Resultado de Correção Monetária: 100
- 3º) pela correção do património líquido:
Resultado de Correção Monetária
a Património Líquido: 175

02.2 - Razonete contábil, pós-auditoria, em 31.12.19X1:

Caixa		Permanente		ROP	
(SI)		(SI)		(E) 200	200 (1)
150		100			
(1) 200		(2) 100			
350		200			

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

RCM		VMP		PIR	
(3) 175	100 (2)	(4) 75	75 (E)		75
					(SI)
75					75 (4)
	75 (E)				15 (5)
					185

ARE		PL	
(E) 75	200		175
	(E)		(SI)
(E) 75			175 (3)
150			35
			(E)
(5) 15			385
165	200		
(E) 35			

ORIGEM DOS VALORES DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS
(2) - correção monetária do Permanente - (inicial).
(3) - correção monetária do PL (inicial) - $(175 \text{ UM} \times 2 - 175 \text{ UM} = 175 \text{ UM})$
(4) - correção da provisão - (inicial) - $(\text{VMP}) = (75 \text{ UM} \times 2 - 75 \text{ UM}) = 75 \text{ UM}$

Demonstração Lucro Real em 31.12.19X1	
ARE	50 UM
PIR $(0,30 \times 50 \text{ UM})$	15 UM

Contabilização:

4º) pela atualização da provisão do IR:

Variação Monetária Passiva

a PIR: 75

5º) pela constituição da provisão para o IR:

ARE

a PIR: 15



Balanco em 31.12.19X1, pós-fiscalização com tributação em "cascata"	
Ativo	Passivo
Caixa	PIR 165
350	PL
Permanente	385
200	
Total 550	Total 550

03 - IMPOSIÇÃO COM DESCONTO DA RESERVA OCULTA (ROC)

03.1 - Situação, em 31.12.X1, com imposição fiscal, descontando-se a Reserva Oculta formada no património líquido:

Demonstração da Correção Monetária
Demonstração: $CM\ 100\ UM \times 2 = 200\ UM - 100\ UM =$
$CM\ 100\ UM - (0,30 \times 100\ UM) = 70\ UM$
Como corolário, a base de cálculo será igual a $100\ UM - 70\ UM = 30\ UM$

03.2 - Razonete Contábil, pós auditoria, em 31.12.19X1:

Caixa		Permanente		ROP	
(SI)		(SI)		(E)	200 (1)
150		100		200	
(1) 200		(2) 100			
350		200			
RCM		VMP		PIR	
(3) 175	100 (2)	(4) 75	75 (E)		75
75					(SI)
	75 (E)				75 (4)
					24 (5)
					174
ARE		PL			
(E) 75			175		
(E) 75			(SI)		
(5) 24			175 (3)		
			26		
			(E)		
174	200		376		
	(E)				
(E) 26					

Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

Demonstração do Lucro Real em 31.12.19X1	
ARE	50 UM
(1 - ROC) x 100 UM	30 UM
Lucro Real	80 UM
PIR (0,30 x 80 UM)	24 UM

Balanço em 31.12.19X1, pós-fiscalização, com Reserva Oculta	
Ativo	Passivo
Caixa 350	PIR 174
Permanente 200	PL 376
Total 550	Total 550

A - QUADROS COMPARATIVOS:

Quadro I - itens "01" e "02"

Contas	31.12.19X1 "em Cascata"	31.12.19X0 pós- fiscalização	Índice X1/X0	Variação (Δ) em números absolutos
PL	385	175	2,2	210
PIR	165	75	2,2	90

Quadro II - itens "01" e "03"

Contas	31.12.19X1 c/ Res. Oculta	31.12.19X0 pós- fiscalização	X1/X0	Variação (Δ) em números absolutos
PL	376	175	2,14 85	201
PIR	174	75	2,32	99

Quadro III - itens "02" e "03"

Contas	31.12.19X1 "em Cascata" (a)	31.12.19X1 c/ Res. Oculta (b)	Índices b / a	Variação (Δ) em números absolutos
PL	385	376	0,976	- 9
PIR	165	174	1,054	9

ANÁLISES:

1 - quando a exigência se deu "em cascata", os índices obtidos (quadro I) os foram de forma idêntica, denotando crescimento do patrimônio líquido em 210 UM, oriundo de $[(ROP + \Delta CM)] \cdot (1 - 0,30)$.

2 - No caso da presença da Reserva Oculta (Quadro III), vê-se que há uma variação simétrica da PIR em relação ao PL enquanto aquela cresce 9 UM, este decresce em 9 UM:

DEMONSTRAÇÕES:

a) utilizando-se os índices de variação do quadro II, tem-se:

a.1) $PIR = 2,32$ (índice do quadro II) menos $2,2$ (índice de quadro I), resultando no diferencial igual a $0,12$.

Multiplicando-se esse diferencial por 75 UM (quadro I), teremos

9 UM

9 UM

a.2) PL = Decorre do diferencial de $2,1485$ e $2,2$, resultando em variação líquida de

- 0.0515

Multiplicando-se este valor por 175 UM, resulta em

- 9 UM

3 - Por outro lado, as variações de 9 UM e - 9 UM, respectivamente para a PIR e PL, originam-se do fato de as 30 UM, não integrando o resultado do exercício e submetidas à tributação à alíquota de 0,30, redundarão em provisão de 9 UM, tendo, como contrapartida, o PL, que, neste caso, será por 9 UM debitado. Desse confronto, resultará, pois, redução no PL de igual valor.

O EFEITO ANULATÓRIO DA VARIAÇÃO MONETÁRIA:

Ocorre que a VMP, submetida ao índice 2 de atualização monetária, absorverá, a esse título, 18 UM; como corolário, o PL abarcará decréscimo do mesmo valor, em função de CM e índice similares. Dessarte, o resultado final será nulo.

4 - O lucro real, em 31.12.19X1, pelo sistema da "Reserva Oculta", ascende a 80 UM. Se não expurgada a provisão IR, de 30 UM, do patrimônio líquido, experimentaríamos uma variação (Δ) positiva de 56 UM nessa rubrica.

Dessa forma, restando 30 UM não contempladas no PL, o diferencial de 9 UM explica-se, igualmente, pela resultante de $(0,30 \times 30 \text{ UM}) = 9 \text{ UM}$.

Como corolário, os 70% da Reserva Oculta $(1 - 0,30)$, atribuídos ao PL, não serão a ele creditado sobre o resultado de $(0,70 \times 30 \text{ UM}) = 21 \text{ UM} \Rightarrow (21 \text{ UM} + 35 \text{ UM}) = 56$, sendo 35 UM o PIR em 19X0.

O acréscimo ao PL, de 21 UM, redundou em redução de 9 UM $= (0,70 \times 50 \text{ UM}) - (0,30 \times 30 \text{ UM}) = (35 - 9 \text{ UM}) = 26 \text{ UM}$.

5 - Sintetizando-se, as variações da PIR e do PL para o ano-base de 19X2 podem ser demonstradas através dos seguintes razonetes:

PIR	VMP	ARE	PL
9	(1) 9	(E) 9	(SI) 9
(SI)	9 (E)	9 (E)	9

9 (1)			(E)
18			9
			18

$$: 18 - 18 = 0$$

Conclusões:

A tributação "em cascata" gera correção monetária devedora no patrimônio líquido, a partir do segundo ano - fato que neutraliza quaisquer exigências a esse teor;

A tributação com desconto da "Reserva Oculta", sem observância do impeditivo da Lei n.º 8.541/92, art. 7º (vide quadro na última folha deste trabalho), implicará exigência neutra, em face da variação monetária passiva da provisão, que, submetida ao mesmo índice da correção monetária do patrimônio líquido - ambas sobre os mesmos valores contábeis iniciais - resultará em variação igual a zero. Se observada a prescrição da Lei n.º 8.541/92, a hipótese será a de postergação tributária (vide "Outras Formas de Evasão Tributária" – Estudo de Casos n.º 08);

Em face do que fora descrito, a exigência de correção monetária deverá incidir sobre o mesmo fato tão-somente no primeiro período de apuração, sob pena de se imputar à empresa multa de ofício e juros de mora sobre algo inexistente.

APÊNDICE MATEMÁTICO

As mutações contábeis podem também ser expressadas e aferidas pelas seguintes fórmulas matemáticas:

$$\Delta PL + \Delta PIR = \{ \Delta x \cdot [(1 - 0,30) + (1 - 0,70)] \}$$

$$\Delta PL + \Delta PIR = 1$$

Sendo:

$$\Delta PL = \Delta x \cdot (1 - 0,30); \text{ e } \Delta PIR = \Delta x \cdot (1 - 0,70).$$

$$\Delta x = \Delta x = \text{Variação da correção monetária ou } \Delta CM$$

$$\Delta x = \text{Variação sob o critério em "cascata"}.$$

$$\Delta x = \text{Variação sob o critério da reserva oculta.}$$

1 - Reserva Oculta (ROC):

- 1.1. ROC = CM . (1 - alíq. IR)
- 1.2. PIR = CM . [1 - (1 - alíq. IR)]



Processo n.º: 10783.004468/94-93

Acórdão n.º :107 – 07.637

2 - Variações do Patrimônio Líquido:

2.1 - Em "cascata":

$$\Delta \text{ARE } x1 - (\Delta \text{L.Real } x1 \cdot \text{alíq. IR } x1) = \Delta \text{PL } x1$$

2.2 - Com "Reserva Oculta":

$$\Delta \text{ARE } x1 - (\Delta \text{L.Real } x1 \cdot \text{alíq. IR } x1) = \Delta \text{PL } x1$$

Aplicações:

$$2.1.1 = 50 - (50 \times 0,30) =$$

$$50 - 15 = \boxed{35}$$

$$2.2.1 = 50 - (80 \times 0,30) =$$

$$50 - 24 = \boxed{26}$$

$$\Delta \text{PL } x1 - \Delta \text{PL } x1 = 26 - 35 = \boxed{-9}$$

3 - Variações da Provisão do IR

3.1 - Em "cascata":

$$\Delta \text{PIR } x1 = \Delta \text{L.Real.}x1 [1 - (1 - \text{alíq. IR})]$$

3.2 - Com "Reserva Oculta":

$$\Delta \text{PIR } x1 = \Delta \text{L.Real.}x1 [1 - (1 - \text{alíq. IR})]$$

Aplicações:

$$3.1.1 = 50 - 50 (0,70) =$$

$$50 - 35 = \boxed{15}$$

$$3.2.1 = 80 - 80 (0,70) = \boxed{24}$$

$$(\Delta \text{PIR } x1 - \Delta \text{PIR } x1) = 24 - 15 = \boxed{9}$$

- REMISSÃO LEGAL -

T R I B U T O S E C O N T R I B U I Ç Õ E S	
ATOS LEGAIS	CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE
Lei n.º 7.799/89, art. 44	Indedutível, se não paga no vencimento.
Lei n.º 8.541/92 (a partir de 01.01.93), art. 7º (RIR/94 - art. 283)	Dedutível, somente quando paga (regime de caixa).
MP n.º 596/94, de 29.08.94, e Lei n.º 9.069/95, art. 52	A partir de 29.08.94 dedutível, consoante regime de competência, ainda que não paga.

Em face do exposto decido por se negar provimento à decisão recorrida.

II.2. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

II.2.1. IR-Fonte sobre o Lucro Líquido

Correta a decisão referente à exoneração do IR-Fonte na hipótese de Sociedades Anônimas.

II.2.2. Contribuição ao PIS

Com supedâneo nos Decretos-lei inconstitucionais sob os nº 2.445 e 2.449/87, não há como censurar a acertada decisão exoneratória em apreço.

II.2.3. CSLL (Remanescente)

Não há que obstar a decisão de Primeiro Grau, mais notadamente, em face do desfecho de sua decisão em relação à exoneração parcial da base tributável do tributo IRPJ.

II.3. TRD

Exoneração prolatada nos limites das remansas e unânimes jurisprudências administrativa e judicial.

II.4. Multa de Lançamento de Ofício

Sem reparos, igualmente, a redução da multa de ofício de 100% para 75%, com supedâneo no art. 106, do Código Tributário Nacional.

Processo n.º: 10783.004468/94-93
Acórdão n.º :107 – 07.637

C O N C L U S ã O

Em face do exposto decide-se por se conceder, em relação ao recurso voluntário, provimento integral conforme voto prolatado. Em relação ao recurso de ofício, que a ele se negue provimento.

Sala de Sessões – DF, em 12 de maio 2004.



NEICYR DE ALMEIDA ICM

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro, MARCOS VINICIUS NEDER, Relator.

A matéria objeto de recurso versa sobre a obrigatoriedade do reconhecimento pelo regime de competência da variação monetária ativa dos depósitos efetuados em Juízo, vinculados à impugnação da contribuição ao PIS, pelo Sujeito Passivo.

O ilustre Conselheiro-relator sustenta que o lançamento é improcedente por entender que as mencionadas variações monetárias são passíveis de tributação apenas ao final do litígio judicial. Antes disso, os acréscimos nos valores registrados na conta de depósito não representam renda e desempenham um papel de neutralidade absoluta na determinação do lucro do exercício. Aduz que a variação monetária ativa dos depósitos é neutralizada pela variação monetária passiva da provisão para pagamento dos tributos, restando apenas possíveis ajustes que configuram no máximo postergação tributária.

Com a devida permissão, ousou discordar desse respeitável entendimento por entender que tal interpretação não é compatível com a determinação legal de tributar as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real de acordo com o regime de competência.

Na verdade, por ocasião do julgamento do Acórdão nº 01-05.168 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, defendi que a variação monetária dos depósitos judiciais deve ser reconhecida a cada exercício na medida que incidem os rendimentos sobre os valores depositados. A decisão está assim redigida: "A questão a ser solucionada cinge-se a exigência da receita de variação monetária ativa de depósitos judiciais, se no momento em que são atualizados monetariamente ou ao final do litígio judicial correspondente.

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

Neste sentido, o artigo 254 do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/80, com fulcro no Decreto-lei nº 1.598/77, art. 18, estabelece que: "na determinação do lucro operacional, deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias em função (...) de índices (...) por disposição legal (...)". A previsão de atualização monetária dos depósitos judiciais realizados pelo sujeito passivo estava prevista na lei que regulou a faculdade de sua realização. O contribuinte ao realizar o depósito para garantia do litígio judicial faz jus à atualização monetária a medida que transcorrer o tempo de acordo com índices prefixados.

Assim, a previsão legal para a atualização monetária e sua tributação pelo Imposto sobre a Renda é clara. Ocorre que a questão trazida pelo recurso especial de divergência refere-se à impossibilidade de enquadramento dessa atualização dos depósitos no conceito de renda do Código Tributário Nacional. Para o Imposto sobre a Renda, o art. 43, do CTN, a propósito, dispõe:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

Observe-se o entendimento majoritário acerca desses conceitos é que "... disponibilidade econômica da renda é a posse física e efetiva do numerário que acresce o patrimônio. Configura-se pelo recebimento financeiro da renda. A disponibilidade jurídica é a posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que embora temporariamente não represente a posse física da



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo esta legalmente capacitada de dispor deste direito".¹

No caso sob exame, os depósitos são registrados em conta do ativo da empresa e são atualizados pelos índices oficiais ao final de cada período-base. O valor integra o ativo da empresa e tem dois destinos possíveis: quitar o tributo caso a Justiça o entenda devido ou, ao revés, ser incorporado ao caixa da empresa quando considerado indevido. Veja em todas as duas opções esse recurso irá gerar um acréscimo patrimonial para empresa, seja aumentando um ativo (conta caixa) ou reduzindo um passivo (conta que registra o débito tributário).

Assim, entendo que esse valor incorpora-se ao patrimônio da recorrente desde de sua formação e durante todo o período em sofre atualizações em razão dos índices de inflação e juros. O fato de os valores permanecerem em poder da Caixa Econômica Federal durante a discussão judicial não lhe retira a natureza de um ativo da empresa. Até porque, há entendimentos jurisprudenciais e doutrinários que sustentam a possibilidade de seu levantamento antes do fim do litígio a pedido da parte. E, mesmo que não lhe seja permitido sacar o valor, a lei determina sua devolução ao final do litígio em caso de decisão favorável. Em qualquer das hipóteses, o recurso financeiro será utilizado pela empresa em seu benefício, como já exposto.

De acordo com o regime contábil de competência, as variações monetárias devem ser computadas no resultado do período-base a que competirem independentemente de seu recebimento (PN CST 18/84). Define-se, assim, o momento em que devem ser escrituradas as receitas e configurada a disponibilidade jurídica a que se refere à hipótese material de incidência do IR. Nessa linha de raciocínio, ocorrendo aumentos patrimoniais descritos na norma; e os aumentos patrimoniais

¹ CARVALHO, Fábio Junqueira; MURGEL, Maria Inês. IRPJ - Teoria e prática jurídica. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2000. p. 29.



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

foram escriturados pela sociedade conforme o regime contábil de competência há previsão de que os tributos relacionados tenham seu recolhimento efetuado

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu no AgRg no REsp nº 346.703-RJ (DJU de 02-12-02) que “os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, do CTN, não refogem ao âmbito patrimonial do contribuinte, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda. Os valores depositados, para os fins do art. 151, II, do CTN, permanecem no patrimônio do contribuinte, até o encerramento do processo. Por isto, seus rendimentos constituem fato gerador de imposto de renda.”

Na esteira dessas considerações, entendo que a variação monetária dos depósitos judiciais deve ser reconhecida pelo regime de competência em cada período de apuração, independentemente do efetivo recebimento.

Resta, no entanto, analisar o argumento central do bem fundamentado voto vencedor, que defende a obrigatoriedade da consideração dos efeitos da ausência de apropriação pela contribuinte da despesa de variação monetária passiva decorrente de eventuais provisões para pagamentos dos tributos impugnados. A falta do cômputo da variação monetária ativa relativa aos depósitos no resultado do exercício seria compensada pela não apropriação da variação monetária passiva da provisão para pagamentos dos tributos objeto de discussão judicial Ressalte-se que, no caso presente, em resposta a intimação fiscal (fls. 57), a contribuinte afirma que não apropriou a despesa correspondente ao tributo e, em seu recurso (fls 233), alega que não apropriou as variações monetárias passivas, pelo fato de haver sido afastadas as respectivas exigências por decisões liminares..

O deslinde dessa controvérsia passa pela análise de duas questões jurídicas não necessariamente relacionadas. A primeira refere-se a dedutibilidade do tributo que o contribuinte se nega a pagar. Pelo regime de competência, até o advento da Lei nº 8.541/92, o contribuinte poderia deduzir a despesa correspondente ao tributo



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

mesmo não o tendo realizado o pagamento, registrando no passivo a provisão para pagamento de tributos. Ocorre que, em muitas situações, o sujeito passivo decide não reduzir o resultado do exercício do período por entender que o tributo era indevido e o registro prematuro da despesa acarretaria por determinar o oferecimento desse valor a tributação ao final do processo judicial. Nesse sentido, a própria recorrente afirma que decidiu não deduzir a despesa relativa aos tributos impugnados em razão de procedimento cautelar obtido por ela em Juízo que considerou o tributo inexigível. Além disso, devem-se também considerar outras variáveis econômicas relevantes no planejamento da atividade empresarial, tais como a existência de estoques de prejuízos fiscais, a necessidade de distribuição de lucros a seus acionistas etc. A opção por não deduzir o tributo, portanto, envolve uma decisão empresarial que não pode ser presumida pelo fisco.

A segunda questão refere-se à ocorrência do fato gerador do imposto sobre renda no momento em que aflora o acréscimo patrimonial representado pelo aumento do valor de um ativo (depósito judicial) pela incorporação de juros e atualização monetária. Como já exposto, mesmo que esse valor possa permanecer indisponível durante todo trâmite do processo judicial, certo é que, ao final, ele será utilizado em favor do depositante, seja quitando um débito ou convertendo-se em renda. Cumpre lembrar que a ocorrência do fato gerador do tributo decorre apenas da lei e não importa para configurá-lo a vontade da contribuinte. O sujeito passivo é livre para organizar seus negócios, nesse sentido ingressou em Juízo para discutir a legalidade do tributo e depositou o valor do tributo em garantia, mas esses atos jurídicos realizados têm efeitos tributários predefinidos em lei. Daí o fato gerador do imposto sobre a renda que se evidencia com a atualização monetária dos depósitos judiciais não pode estar condicionada a decisão da contribuinte de deduzir ou não a despesa relativa ao tributo e sua atualização.

Na verdade, o reconhecimento da receita de variação monetária ativa decorrente dos depósitos judiciais é uma exigência da própria sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras como bem demonstrado na decisão *a quo*.



Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

“Na ótica do Prof. Eliseu Martins², o reconhecimento da variação monetária ativa é necessário para neutralizar os efeitos da correção monetária incidente sobre as origens dos recursos depositados, quais sejam, o Patrimônio Líquido (capital próprio) ou o Passivo (capital de terceiros), uma vez que são essas as fontes de financiamento de todos os recursos grafados no Ativo.

Assim sendo, se a empresa possui recurso próprio e o aplica ganhando correção monetária, não é verdade que ela estará pagando Imposto de Renda sobre essa correção, já que terá, em contrapartida, o débito da correção do Patrimônio Líquido. Da mesma forma, sendo o recurso de terceiros, essa correção estará também sendo cobrada pelo financiador, de forma direta, como no caso dos empréstimos, ou indireta, como no caso dos fornecedores que a incluem no preço de venda.

Desta feita, na prática, não existe tributação sobre qualquer correção do ativo, em termos líquidos. E se algum ativo for financiado por passivo sem correção, o que estará ocorrendo é um ganho por se ter uma transferência de riqueza, sendo absolutamente justo que haja tributação em quem ganhou e a dedutibilidade em quem perdeu. Em outras palavras: a origem dos recursos que possibilitaram a realização do depósito está contabilmente grafada no Patrimônio Líquido ou no Passivo Circulante, ambos sujeitos à correção. O Patrimônio Líquido, sendo corrigido por disposição de lei e o Passivo Circulante por obrigatoriedade contratual. Evidencia-se, assim, que a correção monetária dos depósitos judiciais é absolutamente neutra do ponto de vista de apuração de lucro contábil ou fiscal, posto que estará sendo absolutamente compensada com a correção do patrimônio líquido ou do capital de terceiro que o financiar.”

Na verdade, é dever da fiscalização, no momento em que inicia a verificação da escrituração fiscal do contribuinte, realizar um corte temporal na

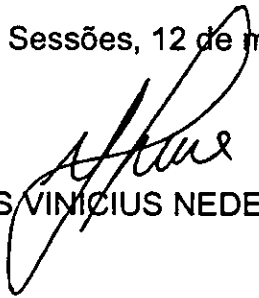
² In “Correção Monetária dos Depósitos Judiciais” (IOB - TEMÁTICA CONTÁBIL E BALANÇOS, Bol. 17/92),

Processo nº : 10783.004468/94-93
Acórdão nº : 107-07.637

evolução patrimonial da empresa. Até o momento dessa verificação, a empresa deve ter reconhecido todas receitas tributáveis. Não há como considerar que, ao final da decisão judicial, tudo se ajustará e que essas receitas serão integralmente reconhecidas espontaneamente pelo sujeito passivo, como quer fazer crer o ilustre relator, eis que podem ter transcorrido mais de cinco anos do momento em que deveriam ter sido registradas tais valores na contabilidade e a Fazenda ficar impossibilitada de verificar a correção do procedimento da contribuinte e exigir o crédito tributário sobre eventual diferença. Para a fiscalização, o posterior reconhecimento das receitas de variação monetária ativa é um evento futuro e incerto.

Dado o exposto, nego provimento ao recurso voluntário. Com relação ao recurso de ofício, acompanho o voto do Conselheiro-relator e mantenho a decisão recorrida.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2004.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA