



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO nº 11070/000.875/91-60

Sessão de 14 de outubro de 1992

ACORDÃO Nº 103-12.967

Recurso nº: 102.502 - IRPJ - EXS: DE 1988 a 1991

Recorrente: COMERCIAL DEBACCO S/A

Recorrida : DRF EM SANTO ÂNGELO (RS)

IRPJ - RECUPERAÇÃO DE CUSTO

Não constitui recuperação de custo, a simple transferência de obrigação entre contas do passivo, que não implique redução de obrigação, nem evidencie efetiva obtenção de crédito ou ganho tributário.

IRPJ - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

Sendo provida a matéria objeto de lançamento de ofício, que ensejou a caracterização de compensação indevida de prejuízos, fica restabelecido o prejuízo lançado no LALUR, antes do procedimento fiscal, e legitimada a sua compensação, nos termos da legislação de regência.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS

Improcede a tributação das variações monetárias decorrentes de depósitos judiciais, por não existir disponibilidade econômica ou jurídica em relação às mesmas, nem corresponderem a crédito líquido e certo, definitivamente constituído nos termos do direito aplicável.

IRPJ - DESPESAS TRIBUTÁRIAS

Em obediência ao princípio de competência dos exercícios, na determinação dos resultados e com fundamento no art. 225 do RIR/80, os tributos são dedutíveis no período-base em que se der o respectivo fato gerador, mesmo se, ao invés do efetivo pagamento, tenha ocorrido o seu depósito em juízo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, COMERCIAL DEBACCO S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Nuber. Deixou de votar o Conselheiro José Geraldo Rosa Suplente Con-

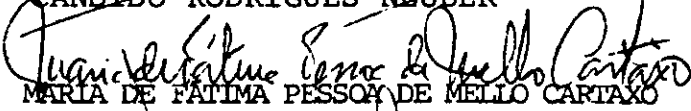
Acórdão nº 103-12.967

vocado) por não ter assistido a leitura do relatório.

Sala das Sessões(DF) ., em 14 de outubro de 1992.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE


MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA

PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE: 15 ABR 1993

ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, SONIA NACINOVIC, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR. ...Ausente por motivo justificado o Conselheiro Dícler de Assunção.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11070/000.875/91-60

RECURSO Nº: 102.502
ACORDÃO Nº: 103-12.967
RECORRENTE: COMERCIAL DEBACCO S/A

R E L A T Ó R I O

COMERCIAL DEBACCO S/A., já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado contra a Decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Santo Ângelo(RS), que julgou procedente a autuação que lhe foi imposta através dos Autos de Infração de fls. 07/08.

As irregularidades encontram-se descritas no "TERMO DE VERIFICAÇÃO DE OCORRÊNCIAS FISCAIS", às fls. 02/03, conforme segue:

1. ANOS-BASE DE 1987 e 1988 RECUPERAÇÃO DE CUSTOS

Recuperação de créditos de ICM, a que a empresa julgava ter direito, referentes a diferença de alíquotas, não incluídos no resultado dos exercícios, com infração ao disposto nos art. 157, par. 1º, 158 e 181 do RIR/80.

2. ANO-BASE DE 1989 COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

Em face da irregularidade descrita acima, a presa compensou prejuízo fiscal a maior, ora recuperado com fu

Acórdão nº 103-12.967

nos artigos 322 a 326 do RIR/80.

3. ANO-BASE DE 1990a) IMPOSTO PAGO FORA DO EXERCÍCIO

Valor do ICM pago fora do exercício, correspondente aos anos de 1987 e 1988, em virtude de créditos utilizados indevidamente e cujo pagamento foi iniciado em 1990, através de parcelamento espontâneo;

b) CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS

A empresa efetuou diversos depósitos judiciais, correspondentes a FINSOCIAL, PIS, Contribuição Social, Adicional Estadual do I.R., diferenças de correção monetária sobre o IRPJ/89, a Contribuição Social e o I.L.L., não procedendo à correção monetária por ocasião do balanço patrimonial;

c) DESPESAS APROPRIADAS INDEVIDAMENTE

A empresa apropriou como despesas do exercício valores referentes a FINSOCIAL, PIS e Contribuição Social, tendo, paralelamente, efetuado os depósitos judiciais correspondentes, sem realizar tais pagamentos.

As infrações acima foram enquadradas nos art. 225, 254, 153, 157 e 191 do RIR/80.

Tempestivamente, a autuada contradiz o lançamento, exibindo sua impugnação de fls. 11/21, onde traz a seguinte argumentação, em síntese:

- em face da falta de uma definição acerca do direito ou não à utilização dos créditos referentes a diferença de alíquotas do ICM dos anos de 1987, 1988 e 1989, decorrente de ação ordinária, que menciona, e considerando que tais créditos não se constituem em receitas, deixou de apropriá-los, lançando-os no Passivo Circulante, e que considera em consonância com os princí-



Acórdão nº 103-12.967

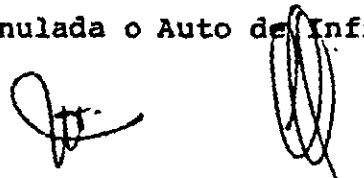
plos contábeis geralmente aceitos;

- quanto às despesas de correção monetária não dedutíveis, o enquadramento legal e a descrição dos fatos pelo autuante não estão de acordo com entendimento da Receita Federal, o que dificulta sua interpretação, e que, embora a alteração introduzida' pelo art. 44 da Lei nº 7.799/89 ao art. 254 do RIR/80, tal despesa deve ser dedutível, sob pena de ser penalizada por culpa da política econômica do governo, não efetuando os recolhimentos na data fixada, por falta de recursos disponíveis;

- no que se refere às despesas apropriadas indevida - mente, os depósitos judiciais são contabilizados como despesas de acordo com o disposto no art. 225 do RIR/80, no período-base de sua ocorrência, não podendo, destarte, perder esta oportunidade, porque não poderá fazê-lo em outros exercícios, respeitado o princípio da competência; que, no caso da decisão judicial lhe ser favorável, aqueles valores serão oferecidos à tributação em face de sua recuperação, não causando perda fiscal; que houve um pré-julmento, quanto a uma futura decisão judicial, tendo o fisco obser-vado apenas seus interesse;

- que, quanto à correção dos depósitos judiciais, em face do sistema que adota na contabilização, tendo em vista que os valores produzem reflexos iguais no Ativo e no Passivo, no caso de sua correção monetária seus efeitos se neutralizam, não afetando o lucro real; que se encontra amparada pelo disposto no art. 151 do CTN - suspensão da exigibilidade do crédito tributário em face do depósito correspondente - reforçado pelo art. 62 do Dec. nº 70.235/72; que, de acordo com o que dispõem os art. 43 e 45 do CTN, e considerando os estudos acerca da aquisição de disponibi-lidade jurídica de renda e proventos, realizado no 11º Simpósio Na-cional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Uni-vêrsitária, uma vez que efetuou o depósito judicialmente, não tem disponibilidade do mesmo, pelo que se insurge contra a presente autuação.

Pelo exposto, requer seja anulada o Auto de Infração.



Acórdão nº 103-12.967

As fls. 25/26, a Informação Fiscal dá conta de que a infração denominada Imposto Pago Fora do Exercício - Ano-Base de 1990, não foi computada no cálculo do imposto, quando da lavratura do Auto, propondo, o autuante, que seja lavrado Auto de Infração apartado deste processo.

Consta, ainda, da mesma Informação, que os fatos relativos à correção monetária dos depósitos judiciais e às despesas apropriadas indevidamente, devem ser analisados em conjunto, destacando, para o julgamento, quanto à matéria de direito, os PN CST/SIPR nº 881/83, 1.273/88 e 86/78.

Observa o autuante que o item 2 da impugnação - despesas não dedutíveis - 2.1 correção monetária - não corresponde' a este processo, mas ao de uma coligada, que cometeu aquela infração.

A final, o autor do feito manifesta-se pela manutenção integral da exigência.

O julgador de primeiro grau, decidindo a lide através da Decisão de fls. 28/37, fundamentou suas razões, conforme a seguir sintetizadas:

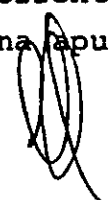
- relativamente à recuperação de custos, é irrelevante a demanda judicial contra a Fazenda Estadual, quanto ao direito de crédito de ICMS, porque se restringe ao reconhecimento ou não de um direito, não impedindo a constituição de qualquer crédito tributário decorrente de outras situações jurídicas, definitivamente constituídas nos termos do direito aplicável, ainda que, como é o caso, o fato gerador resulte da utilização do direito pela interessada, o que afasta a alegação de que o direito à utilização de tais créditos ainda não estava definido judicialmente; se não havia certeza do direito, a impugnante não poderia recuperar as despesas de ICM nos exercícios de 1988 e 1989, que foram suportados em exercícios anteriores, devendo ter registrado tais valores em conta do Ativo Circulante e/ou Realizável a Longo Prazo, para utilização oportuna; que uma obrigação só pode

Acórdão nº 103-12.967

ser deduzida através de um pagamento ou da obtenção de um desconto, abatimento ou recuperação de custos; que são registrados tais fatos em contas que aumentam o resultado do exercício; não pode a empresa diminuir suas responsabilidade pagando menos ICM, criando outra conta de obrigação; se tivesse registrado tais valores no ativo como direitos a curto ou a longo prazo, não teria havido a recuperação dos custos, que só ocorreria se e quando ganhasse a lide; como entendeu se utilizar dos créditos antecipadamente, deve também reconhecer a receita perante o Imposto de Renda; que a impugnante não trouxe aos autos qualquer prova da alegada demanda judicial; que por estar correta a autuação nesta parte, deve permanecer também a tributação sobre o valor do prejuízo compensado indevidamente, por decorrência da irregularidade comentada;

- referente à infração "Impostos Pagos fora do exercício" seu valor não integrou a base de cálculo do imposto no exercício de 1991, devendo ser objeto de novo Auto de Infração;

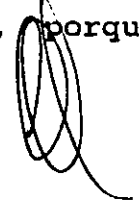
- quanto à infração denominada correção monetária dos depósitos judiciais, que o depósito judicial condiciona a exigibilidade do crédito tributário em litígio, à decisão final da pendência, o que não significa que tal depósito impeça a constituição de novos créditos pela Fazenda Pública, como já mencionou, o que afasta a alegação da interessada de que "o direito de crédito" está sujeito à condição suspensiva, futura e incerta, da decisão final vir a ser-lhe favorável, eis que o depósito em dinheiro constitui um direito de crédito do depositante, embora sua liberação dependa da decisão final da lide, sendo que, em qualquer caso, os acessórios da quantia depositada constituir-se-ão em crédito da empresa (variação monetária ativa); que se a decisão for desfavorável à empresa, tais rendimentos serão utilizados para fazer face à atualização do débito frente à Fazenda Pública, fato este que não anula o efetivo ganho do valor em questão; que em se tratando de um crédito que só difere dos demais por estar vinculado à propositura de ação judicial e em garantia, não há como dispensá-lo tratamento diferenciado, pelo que está sujeito à atualização monetária por força do art. 254 do RIR/80; o ganho decorrente de atualização de direito de crédito deve ser computado na apuração do



Acórdão nº 103-12.967

lucro operacional, obdecido o regime de competência, devendo ser considerado na apuração do lucro real, de acordo com o PN CST nº 86/78; deve ser considerado que os depósitos têm como origem de recursos contas do Passivo Circulante, Exigível a Longo Prazo ou do Patrimônio Líquido, que vão gerar despesas dedutíveis em cada exercício, e que, sendo oriundo de terceiros provavelmente serão gravados com acréscimos de valores idênticos; se oriundo de recursos próprios a dedução do lucro far-se-á mediante débito à conta de resultado de correção monetária do balanço, e nestas circunstâncias, considerada a inversão inicial dos recursos da empresa ao proceder o depósito judicial, e sendo idênticas as taxas de atualização monetária para corrigir os valores envolvidos, conclui-se que os lançamentos se anulam contabilmente e não propiciam qualquer saldo tributável; sendo maior o lucro líquido, não se pode argumentar que o reconhecimento dos acréscimos do depósito judicial implicaria influência no Direito Societário, resultando em distribuição obrigatória de lucros, em face da previsão legal de constituição de Reservas de Contingência e de Lucros a Realizar; a não inclusão no lucro operacional, a cada ano, da correção monetária dos depósitos judiciais, causaria distorção dos princípios que tratam da tributação das pessoas jurídicas, incorrendo também na inexatidão quanto ao período-base de escrituração da receita, com postergação do pagamento do I.R., pelo que menciona os PN CST citados pelo autuante às fls. 26, e transcreve a ementa do Ac. 1º CC nº 101-79.781/90 (fls. 34), para concluir pela existência do fato gerador na presente hipótese, devendo se subsumir ao disposto no art.254, inc. I, do RIR/80;

- quanto à alegação da impugnante de que os efeitos das variações monetárias se neutralizariam, se corrigidas as contas de Ativo e de Passivo, salienta que da forma por que os foram contabilizados, não foram consideradas as variações monetárias passivas, porque não contabilizadas, pelo que nada há que ponderar; que, todavia, e PN CST nº 86/78, em seu item 10 (transcrito), contraria a suposta pretensão, a qual não possui fundamento pelo fato de que os depósitos judiciais em tela possuem natureza patrimonial e seu registro contábil não transita pelo resultado; que, pela ausência do princípio da "evidência", porque



Acórdão nº 103-12.967

a situação geradora da obrigação não está caracterizada, o fato não pode ser contabilizado como despesa dedutível, em face da suspensão da exigibilidade das contribuições, pelo que não se pode considerar como despesa dedutível a correção monetária passiva da "obrigação", o que só vai ocorrer se mantida a exigência, quando então o pagamento será efetuado;

- em relação às despesas apropriadas indevidamente, que ratifica: "a suspensão da exigibilidade das contribuições 'sub judice' reflete-se na contabilidade pela ausência do princípio da evidência, ou seja, a situação geradora da obrigação não está caracterizada de forma a autorizar o seu registro como despesa dedutível." (grifo do original); que, tendo o contribuinte obtido a suspensão, por medida judicial, da exigibilidade das contribuições, não há como reconhecê-las dedutíveis como se suas incidências fossem inquestionáveis, não prevalecendo as referências feitas pela interessada ao regime de competência, posto que a responsabilidade pelo pagamento ainda é indefinida, anotando que "uma interpretação teleológica das normas concernentes ao regime de competência faz concluir que as despesas, sob o aspecto tributário, somente poderão ser apropriadas no exercício em que não exista dúvida alguma de que a despesa tenha sido incorrida."; que, de acordo com as regras do art. 171 do RIR/80, que transcreve, as despesas' podem ser apropriadas em exercícios posteriores àquele em que foram incorridas, não cabendo à impugnante invocar o art. 225 do RIR/80, porquanto o objeto da lide refere-se a contribuições (FIN-SOCIAL, Contribuição Social, PIS/Faturamento e INSS), que não são tributados, os quais estão limitados ao disposto no art. 5º do CTN, concluindo que tais despesas somente deverão ser apropriadas no exercício em que transitar em julgado a sentença judicial proposta contra a Fazenda Pública, e no caso de ser desfavorável à interessada.

Em sua peça recursal de fls. 41/47 a recorrente, tempestivamente, vem manifestar sua irresignação contra o decisum de primeiro grau, onde colaciona o seguinte arrazoados:

- que releva destacar a existência de demandas judi-



Acórdão nº 103-12.967

cial contra a Fazenda Pública Estadual, no sentido de resguardar seus direitos de crédito oriundo de diferença de alíquotas de ICMS;

- que deixou de recolher valores de ICMS, tendo o AFTN entendido tratar-se de recuperação de custos, objeto de tributação, e que não é o caso, pois tais valores foram parcelados administrativamente, justificando os lançamentos efetuados;

- que recuperar custo é reaver dispêndios com insumos de produção, e que, no caso, se entendido como recuperação de custos, a amortização da dívida do ICMS seria de 17% e não 12%, conforme lançado, não podendo ser considerado 'recuperação de custos' o pagamento de uma obrigação ou de um fornecedor, mas sim como uma obrigação pendente, a qual, se não recolhida, não importa o seu valor em um crédito ou ganho a ser tributado;

- que é irrelevante para o resultado do exercício o pagamento ou não de um tributo, dado que a situação patrimonial permanece inalterada, pois diminui a obrigação (passiva) e a disponibilidade financeira (ativo-caixa), concordando com a decisão na parte que menciona "se houvesse registrado esses valores em contas de ativo como direitos a curto ou longo prazo, não teria havido a recuperação de custos, mas que, se não há tal recuperação, como não houve, a contrapartida de lançamento só poderia ocorrer no passivo, conforme representado contabilmente;

- que o entendimento constante da decisão gera incertezas quanto ao procedimento a ser adotado mas, pelo que pretende, a decisão ratifica as suas alegações e inaltera o resultado do exercício, estando o exemplo citado (fls. 30/31) em desacordo com a matéria em discussão, por não se tratar de recuperação de custos, mas de transferência de exigibilidade de curto para longo prazo;

- por ter a decisão se referido à existência da ação judicial, descabe alegar não terem sido carreada aos autos qualquer prova (fls. 31);



Acórdão nº 103-12.96.

- os argumentos apresentados na impugnação acerca da correção monetária dos depósitos, de que inaltera o resultado a correção ou não, bem como quanto ao art. 151 do CTN e à disponibilidade econômica ou jurídica da renda, não foram considerados' pela decisão recorrida;

- que o valores depositados têm reflexo no ativo e no passivo, e se forem corrigidos neutralizarão seus efeitos na apuração do resultado;

- pelo que dispõe o art. 151 do CTN e considerando que o acessório acompanha o principal, estando a exigibilidade suspensa até definição do litígio, não pode haver autuação ou ser exigida a correção monetária, não se tratando de novos créditos ou situações jurídicas outras que autorizem o lançamento, mas sim de matéria una e individual: depósitos judiciais, os quais são garantias de juízo e não direito de créditos do depositante, podendo, quando muito, ser direito de ambas as partes litigantes, e sua correção monetária pertencer ao vencedor, sendo, pois, uma quantia indisponível a ambas as partes até decisão final;

- que, segundo o art. 225 do RIR e o entendimento do AFTN, deve ser obedecido o regime de competência, e que, no caso, ocorreu o fato gerador da obrigação, sendo o mesmo valorizado, incidindo a hipótese legal, que, cumprida, inexistente razão para que a despesa com os depósitos judiciais não seja lançada, visto que somente não houve o recolhimento ao Erário; que, dessa maneira, a variação monetária ativa poderia, no máximo, ser considerado como "resultado de exercícios futuros", por não haver disponibilidade dos valores depositados;

- quanto ao valor de Cr\$ 12.047.887,00, reafirma não tratar-se de recuperação de custos, mas de obrigação pendente, não podendo ser adicionado ao lucro líquido do exercício de 1990;

- que os cálculos e demonstrativos dos autos apresentaram diferenças a maior, citando como exemplo a autuação referente ao IRPJ:



Acórdão nº 103-12.967

- valor tributado:	6.220.045,00
- (-) Contrib. Social:	(565.458,00)
- valor tributado:	5.654.587,00

$$5.654.587,00 \times 0,30 = 1.696.376,00 = 16.388,00 \text{ BTN}$$
$$\text{Cálculo da receita} = \underline{1.866.013,00} = \underline{18.027,00 \text{ BTN}}$$
$$\text{Valor a maior} = 169.637,00 = 1.638,00 \text{ BTN}$$

Conclui requerendo a desconstituição dos autos de infração, com o reconhecimento de que agiu de acordo com a legislação do imposto de renda e normas contábeis, bem como, se não acolhido o pleito, sejam desconstituídos os autos de infração, com a apresentação de outros autos, como reabertura de prazo para impugnação, devido à deficiência apresentada na fundamentação legal.

É o relatório





PROCESSO Nº 11.070.000.875/91-60

Acórdão nº 103-12.967

V O T O

Conselheira MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO, relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe esclarecer que não procede a pretensão da recorrente de serem os Autos de Infração desconstituídos, por deficiência de fundamentação legal. Conforme se observa das peças de fls. 02, 03, 07 e 08, as infrações se encontram descritas com clareza, com os respectivos embasamentos legais agrupados por exercício, permitindo a perfeita identificação da matéria levada à tributação, e a ampla defesa por parte do contribuinte.

Convém, ainda ressaltar, antes de entrar na análise do mérito, que o valor de Cr\$ 2.892.913,00, alusivo ao item "impostos pagos fora do exercício", no ano-base de 1990, embora esteja discriminado no Termo de Verificação de Ocorrências, às fls. 02v, não integrou a base-de-cálculo do lançamento, conforme se observa do demonstrativo constante do mesmo Termo, às fls. 03, não compondo, portanto, o presente litígio. Tal fato está reconhecido, expressamente, na decisão recorrida às fls. 31, onde o julgador singular afirma que o mesmo deverá ser objeto de novo Auto de Infração.

As matérias litigiosas serão, a seguir, analisadas, na ordem em que constam do Termo de Verificação de Ocorrências de fls. 02 e 03.

I - RECUPERAÇÃO DE CUSTO

Com referência a esse item, entendo dever ser provido o recurso pelos seguintes motivos:

- 1 - Conforme se depreende da análise dos autos, num primeiro momento, a empresa lançou no resultado do exercício o valor do ICM devido em virtude de suas operações, creditando, em contrapartida uma conta do passivo circulante (cur



Acórdão nº 103-12.967

to prazo) ICM a recolher. Posteriormente, havendo decidido questionar na justiça um crédito a que julgava ter direito, decorrente de diferença de alíquotas interestaduais, estornou parte dessa obrigação a curto prazo, no valor do crédito pretendido, (através de um débito na conta de ICM a recolher) transferindo-o para uma outra conta do passivo, sob o título de crédito de ICM - diferença de alíquotas interestaduais, creditada pela quantia discutida judicialmente.

- 2 - Foi exatamente essa transferência entre duas contas do passivo, de um montante que a empresa decidiu não recolher nos prazos legais por estar "sub judice", que fundamentou o lançamento a título de recuperação de custos. Tais procedimentos ocorreram nos exercícios de 1988 e 1989.
- 3 - Convém destacar que no ano de 1990, anteriormente à autuação, portanto, a empresa após decisão contrária ao seu pleito, em segunda instância, desconsiderou o pretendido crédito, que passou a ser objeto de parcelamento acordado com o fisco estadual.
- 4 - Considero adequado o procedimento da recorrente, uma vez que o referido fato contábil só deveria ser considerado no resultado do exercício, quando houvesse uma decisão sobre a existência ou não do direito de crédito pretendido, não cabendo a sua tributação como receita (recuperação de custos) sem haver tal definição, já que, antes disso, não há que se cogitar de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica sobre tal matéria.
- 5 - Na verdade, na ocasião dos respectivos fatos geradores, os questionados valores diziam respeito a obrigações pendentes de pagamento e não, a



PROCESSO Nº 11.070.000.875/91-60

Acórdão nº 103-12.967

recuperação de custos, a qual pressupõe sejam reavidos os valores despendidos na sua aquisição, o que não ocorreu. A ausência de recolhimento, não legitimada por lei ou decisão judicial, evidencia inadimplência e não o auferimento de um crêdito ou ganho, que deva ser submetido a tributação.

- 6 - Dessa forma, não assiste razão ao julgador singular, ao considerar que interfere, no resultado do exercício, o pagamento ou não, de um determinado tributo. Na realidade não se deu a "redução de uma obrigação", como afirma a autoridade monocrática, mas sim, uma transferência de obrigação, entre contas do passivo, visando a mais bem espelhar o aspecto da sua exigibilidade.
- 7 - A própria decisão recorrida considera que se os questionados valores houvessem sido registrados em conta do ativo realizável, a recuperação de custos só ocorreria quando e se a empresa ganhasse a lide com a Fazenda Estadual. Ora, o fato material é um só, devendo como tal ser considerado, quanto a gerar ou não obrigações tributárias. A existência ou não de um ganho, de um crédito, não pode estar na dependência da conta patrimonial onde o fato foi registrado, se como obrigação ou como ativo realizável. Pelo contrário, a manutenção do valor no passivo, como obrigação, reforça a não ocorrência da recuperação de custo vislumbrada pela autoridade fiscal. Convém lembrar, mais uma vez, que não houve a redução de qualquer obrigação, mas a sua transferência entre contas do passivo.
- 8 - Quanto a despesa do ICM, apropriada anteriormente, no exercício de sua competência, cuja recu-



PROCESSO Nº 11.070.000.875/91-60

Acórdão nº 103-12.967

peração posterior é a matéria objeto do litígio, entendendo que nos termos do art. 225 do RIR/80, os tributos são dedutíveis nos períodos-base correspondentes aos respectivos fatos geradores, estando correto o procedimento adotado pela empresa, não se evidenciando, na hipótese dos autos, qualquer ganho efetivo, crédito ou direito que viesse a configurar a pretendida recuperação de custos.

Por essas razões, dou provimento ao recurso no tocante a essa matéria.

II - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

Como tal irregularidade só foi caracterizada em função das quantias tributadas a título de recuperação de custos, sendo tal matéria excluída da tributação, por consequência, fica restabelecido o prejuízo a compensar apurado pela empresa antes do presente procedimento "ex-offício", legitimando-se a sua conduta fiscal, já que nada foi argüido quando à existência do prejuízo em si, restringindo-se o lançamento aos ajustes decorrentes de tributações levadas a efeito em períodos-base anteriores.

Dessa forma, em consonância com o que foi decidido no item anterior, o que tornou evidente a inexistência da pretendida "compensação indevida de prejuízos", deve o recurso ser provido, também, nessa parte.

III - CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS

Essa matéria, devido à complexidade jurídico-tributária que encerra, merece algumas considerações preliminares;

III-1:- DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA



Inicialmente, cabe relembrar qual o fato gerador do I.R.P.J, conforme disposto no Código Tributário Nacional e no Regulamento do Imposto de Renda.

O art. 43 do C.T.N. reza que:

"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 - Da Renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II- Dos Proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior". (grifos nossos).

Conforme os arts.153, 154 e 171 do RIR/80 (Decreto nº 85.450/80) a base de cálculo do IRPJ é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período-base de incidência. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas no citado regulamento, fazendo-se, inclusive os ajustes relativos ao período-base de competência. O regime de apuração é o de competência, admitindo-se as ressalvas contidas no art. 171 e seus parágrafos.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, dispõe expressamente no seu artigo 116:

"Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

- I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios:



II- tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída , nos termos do direito aplicável". (grifos nossos).

E, ainda, no art. 117:

"Para os efeitos no inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II- Sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio". (grifos nossos).

Por fim, no artigo 151 do C.T.N. , consta textualmente:

"Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I -

II- o depósito do seu montante integral;"

Feitas essas citações da legislação que disciplina a matéria do fato gerador do IRPJ, passa-se à análise dos seus elementos tipificadores.

III-2:- DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA

Como bem ressaltou a recorrente, em outro processo de interesse da mesma empresa, reportando-se ao conceito de "disponível", constante da Enciclopédia Saraiva de Direito: "Disponível é tudo o que esteja ao alcance de alguém e que possa ser usado segundo a sua vontade".

Adaptado tal conceito ao mundo jurídico, tem-se que um direito é disponível, quando pode ser exercido, sem restrições para o seu uso.

Como o art. 43, do C.T.N. fala em aquisição da dis-



ponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, deve-se entender tal idéia como sendo a possibilidade, efetiva e imediata, de o seu titular utilizar o montante das referidas rendas ou proventos livremente, isto é, de acordo com sua vontade.

Dessa forma, pouca relevância tem a discussão da questão da titularidade das variações monetárias do depósito judicial, já que o fato imponível, no aspecto tributário é a disponibilidade econômica ou jurídica, e não, a simples propriedade ou titularidade, conforme dispositivo expresso de lei anteriormente citado. Se pairam dúvidas sobre a titularidade das questionadas variações monetária, se estaria ela suspensa pelos efeitos condicionais do depósito judicial efetivado, pendente de decisão, maiores repercussões não defluirão de tal polêmica, já que se torna cristalina a indisponibilidade do autor do depósito, quanto ao produto de sua atualização monetária, como também, quanto ao próprio montante depositado.

Retomando o tema da disponibilidade, face à sua importância, quanto a análise da tributação do resultado da correção monetária do depósito judicial, entendo que ela só ocorre quando aquele que se beneficiou o acréscimo patrimonial, dele puder dispor efetivamente. Ressalte-se que a possibilidade de dispor tem de ser concreta e imediata, do contrário seria uma mera expectativa. A disponibilidade econômica ou jurídica pressupõe a possibilidade de livre utilização, da renda ou do provento, por parte do seu titular, segundo sua vontade; vontade essa que, dependendo da natureza do bem possuído, poderá se expressar no campo econômico ou puramente jurídico. Mesmo se restringindo ao universo estritamente jurídico, tal disponibilidade pressupõe a possibilidade de ser efetivamente exercida, estando, dessa forma, a renda ou provento "disponível".

A questão da disponibilidade jurídica está estreitamente relacionada com a existência de um direito de crédito, por parte do seu titular, referente a uma renda ou um provento, que, no entanto, deverá estar revestido de certeza e liquidez. Do contrário, não ocorreria o fato gerador, nos ter--

Acórdão nº 103-12.967

mos dos arts. 116 e 117 do CTN. retrocitados.

Em resumo, a disponibilidade jurídica tem como fato gerador da renda ou do provento um ato ou fato jurídico, regulado no campo estritamente do direito e ocorre quando estiver definitivamente constituído, de acordo com o direito aplicável.

Na hipótese dos autos, não houve a disponibilidade econômica, nem jurídica da renda, já que a situação jurídica não está definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, posto que pendente de decisão judicial. Por outro lado, não há disposição de lei em contrário, considerando ocorrido o fato gerador. A aquisição da disponibilidade econômica e jurídica está, no caso, condicionada a evento futuro e incerto: a decisão final do processo judicial.

III - 3: DA EXISTÊNCIA DE UM DIREITO DE CRÉDITO E DA NATUREZA JURÍDICA DO DEPÓSITO JUDICIAL

O exame da existência ou não de um direito de crédito relativo ao depósito judicial, assume maior interesse, ao se considerar a matriz legal da inclusão das variações monetárias, no resultado do exercício, art. 18 do D.L. nº 1598/77 que dispõe:

"- Na determinação do lucro operacional:

I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de créditos do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações" (grifos nossos).

A interpretação do supracitado dispositivo legal há que ser feita em consonância com o que foi exposto no item anterior, relativamente à disponibilidade econômica ou jurídica e ao momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ.

Acórdão nº 103-12.967

Nesse sentido só estariam incluídos no campo de incidência do IRPJ, as variações monetárias decorrentes de direitos de créditos, não sujeitos a condição suspensiva.

Com bem destacou a recorrente em sua impugnação às fls. 21, depositados judicialmente os valores dos tributos e contribuições, a empresa não tem a disponibilidade dos mesmos, nem dos seus frutos. Por outro lado, não pode desistir do procedimento judicial e levar de volta o depósito, pois, nesta hipótese, o mesmo é convertido em renda da União.

Dessa forma, adoto o entendimento de que a verdadeira natureza jurídica do depósito judicial é a de uma garantia do juízo e não de um direito de crédito do depositante. Trata-se, na realidade, de uma quantia indisponível, tanto para o depositante, como para a Fazenda Nacional, que não detém nenhum crédito definitivo, certo e líquido quanto à mesma, até a decisão em última instância ou a desistência da ação. Ressalte-se, ainda, a intenção do depositante, que é de prevenção contra a exigibilidade do débito e não, de efetuar qualquer investimento.

O Parecer Normativo CST nº 11/76 dispõe que "a receita que depende de evento futuro, de resultado incerto, deverá ser apropriada no exercício em que se tornar juridicamente disponível". Esse entendimento, no entanto, não foi o adotado pela autoridade fiscal.

Ainda sobre o assunto, cabe citar o Acórdão do 1º Conselho de Contribuinte de nº 103-11.961, cujo relator foi o eminente Conselheiro Dícler de Assunção que assim entendeu:

"Especificamente quanto aos depósitos judiciais, em primeiro lugar, deve-se atentar que são, à toda evidência, um ativo, mas juridicamente pendente, espécie que é do gênero ativo realizável a longo prazo, uma vez que de realização incerta, duvidosa, aleatória, durante o curso da ação judicial.

Em segundo, considere-se que a correção monetária, in casu, é, até decisão final da lide, um crédito vinculado ao Juízo, meramente escritural, patrimonialmente neutro e sem qualquer liquidez. Não há, por



Acórdão nº 103-12.967

tanto, que se falar em "disponibilidade econômica ou jurídica da renda."

Ainda que assim não fosse entendido, gratia argumentandi, impende ressaltar que a correção monetária não é renda, em si mesma considerada, mas mera atualização de valores defasados em função dos efeitos "inflacionários".

Pelo exposto, dou provimento ao recurso, quanto à matéria tributada sob esse título.

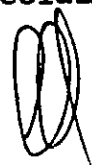
IV - DESPESAS APROPRIADAS INDEVIDAMENTE

A tributação levada a efeito nesse item decorre de haver a autoridade fiscal considerado como indedutíveis as despesas apropriadas no resultado do exercício, alusivas ao FINSOCIAL, PIS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, cujos pagamentos não foram efetuados, por terem sido ditas importâncias objeto de depósitos judiciais.

A decisão recorrida manteve o lançamento, por entender que a suspensão da exigibilidade das contribuições "sub-judice", implica a descaracterização da situação geradora da obrigação, desautorizando o seu registro como despesa. Entendeu, também, o julgador singular que o art. 225 do RIR/80 não aplica à matéria litigiosa, por se tratar de contribuições, quando o citado dispositivo legal se refere a tributos, não cabendo dar uma interpretação extensiva ao mesmo.

Inicialmente cumpre ressaltar que a dedutibilidade de uma despesa não está condicionada ao seu efetivo pagamento, salvo disposição de lei em contrário. Sendo incorrido, poderá o dispêndio ser lançado no resultado do exercício, pois o princípio geral adotado pelo RIR/80, tanto para a apropriação de despesas, quanto de receitas, é o da competência dos exercícios.

Por outro lado, a exigese dos arts. 149 c/c art. 146, III da Constituição Federal, leva à conclusão de que as contribuições sociais instituídas pela União, estão indevidas dentro das normas que regem o Sistema Tributário Nacional, especialmente quan



Acórdão nº 103-12.967

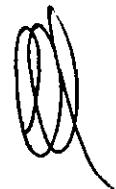
to, à fato gerador, base de cálculo, obrigação, lançamento, etc. Convém relembrar, por oportuno, que o Código Tributário Nacional, lei complementar nos termos previstos no caput do art. 146 da CF, foi recepcionado pela nova Constituição. Dessa forma, conclui-se que às contribuições sociais aplica-se o mesmo regime jurídico dos tributos, sendo-lhe, por consequência, dispensado idêntico tratamento fiscal, quanto ao momento da sua dedutibilidade.

O art. 16, inciso I do Decreto-lei nº 1598/77, matriz legal do art. 225 do RIR/80, em obediência ao regime de competência na determinação dos resultados, estabelece que os tributos são dedutíveis no período-base em que ocorrer o respectivo fato gerador. Em consequência, a dedutibilidade de tributos independe do seu pagamento efetivo. Quer o tributo seja pago no próprio período de ocorrência do fato gerador, quer não, a dedutibilidade do tributo é cabível no exercício em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

A discussão na Justiça sobre incidência do tributo, acompanhada da efetivação de depósito judicial não altera a determinação do retrocitado art. 225 do RIR/80: - a dedutibilidade do tributo dá-se na ocorrência do fato gerador. É, pois, indiferente que o tributo esteja pago, depositado, que esteja o sujeito passivo inadimplente ou amparado por medida judicial.

Na hipótese dos autos, sendo o depósito convertido em renda da União, a dedutibilidade do tributo não se reportará ao exercício em que tal fato venha a ocorrer. Refere-se ela ao exercício em que tenha nascido a obrigação tributária, à vista da ocorrência do respectivo fato gerador.

Ocorrendo a conversão do depósito em renda da União, o crédito tributário que está sendo extinta é aquele apurado na data da efetivação do depósito, já que, a partir daquela data, não lhes foram mais aplicados todos os encargos e atualizações a que estão submetidos os créditos tributários, segundo as normas e parâmetros especificamente aplicáveis à matéria.



Acórdão nº 103-12.967

No caso oposto, vindo a empresa a vencer a disputa com o fisco, nessa ocasião procederá ao reconhecimento, no resultado do exercício, a título de recuperação de despesa, do valor do depósito judicial, cuja disponibilidade readquiriu.

Por esses motivos, entendo caber razão à recorrente, quanto ao procedimento adotado, provendo-se o recurso, também, quanto a esse item.

À vista do exposto e do mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo, para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar-lhe provimento.

É o meu voto.

Brasília-DF., 14 de outubro de 1992.

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO-RELATORA

