



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Recurso Nº. : 113.955  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 E 1992  
Recorrente : TODESCHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE RS  
Sessão De : 15 de outubro de 1997  
Acórdão Nº. : 103-18.966 RP/J03 - 0.184

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS - Não provando o fisco que os empréstimos foram desnecessários à atividade da empresa, restabelece-se a dedutibilidade dos encargos correspondentes.

DEPÓSITOS JUDICIAIS - CORREÇÃO MONETÁRIA - As variações monetárias dos depósitos judiciais somente devem compor o resultado da empresa após o trânsito em julgado da decisão judicial e se a ação for favorável ao depositante, considerando o disposto nos artigos 43, 116, inc. II e 117, inciso I do CTN.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TODESCHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edson Vianna de Brito (Relator), Vilson Biadola e Cândido Rodrigues Neuber, que negaram provimento quanto ao item "variação monetária de depósito judicial". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 FEV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA DIAS NUNES, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Recurso Nº. : 113.955  
Recorrente : TODESCHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

## RELATÓRIO

TODESCHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS (fls. 1.297/1302), que manteve, em parte, o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 309/327 (IRPJ), 679/693(CSSL), 1039/1059 (IRRF) e 1255/1268(PIS/RECEITA OPERACIONAL)

2. A exigência fiscal é relativa aos exercícios de 1990 a 1992 e decorre da constatação das seguintes irregularidades, descritas no termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 313:

a) omissão de receita operacional caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme créditos bancários movimentados pela autuada nas contas de pessoas inexistentes (contas frias), de acordo com os quadros demonstrativos nºs 4 a 8 (fls. 155 a 165): Exercício: 1991 - Cr\$ 19.277.238,56 e Exercício: 1992 - Cr\$ 365.076.332,78;

b) glosa de despesas decorrente da contabilização de documentos inidôneo conforme demonstrativo Nº 3. Exercício: 1991 - Cr\$ 54.285.200,00 e Exercício: 1992 - Cr\$ 76.573.000,00;

c) glosa de despesas referentes a empréstimos bancários não necessários, conforme demonstrativo nº 2 - Exercício: 1990 - Cr\$ 1.287.805,48 e Exercício: 1992 - Cr\$ 4.508.122,50;



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

d) omissão de variação monetária ativa incidente sobre os depósitos judiciais efetuados em decorrência de mandados de segurança, relativos a contribuições e impostos devidos pela contribuinte, cujos valores estão devidamente registrados em sua contabilidade, conforme quadro demonstrativo nº 1 - Exercício: 1990 - Cr\$ 297.953,78, Exercício: 1991 - Cr\$ 7.254.134,87 e Exercício: 1992 - Cr\$ 728.103.378,36;

3. A contribuinte foi cientificada da exigência em 25/06/93, conforme assinatura aposta às fls. 325, 691, 1053 e 1264.

4. Às fls. 329/339, 695/706, 1056/1067 e 1270/1272 constam petições encaminhadas pela contribuinte à repartição fiscal informando estar:

"promovendo o pagamento, mediante parcelamento, dos valores da glosa fiscal relativa aos itens "despesas comprovadas com documentação inidônea" e "omissão de receitas pela movimentação bancária em nome de pessoas inexistentes" constantes dos autos, visando o aproveitamento do benefício fiscal previsto no artigo 2º, § 1º, "b", da Medida Provisória nº 329, de 25/jun/93; "

5. Lê-se, ainda, nesta petição que:

"Em relação aos itens da autuação chamados "variação monetária ativa sobre depósitos judiciais não tributadas despesas bancárias desnecessárias" a requerente pretende promover a impugnação no prazo legal. "

6. A contribuinte apresentou, em 20 de julho de 1993, impugnação de fls. 341/366, alegando:

**"3 - DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS**

Neste item da autuação os agentes fiscais glosaram indevidamente despesas financeiras relativas a duas operações de empréstimos realizados pela impugnante junto à instituições financeiras, por considerá-las desnecessárias.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58

Acórdão Nº. : 103-18.966

A impugnante não concorda com a autuação praticada, pois trata-se de tributação baseada em mera presunção, não permitida em nosso direito fiscal.

No caso do primeiro empréstimo, realizado no exercício de 1990/ano-base 1989, a Fiscalização simplesmente alega que não localizou a aplicação do valor tomado por empréstimo, para justificar a glosa.

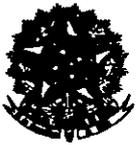
Acontece que o valor deste empréstimo foi à época, indispensável ao desempenho da atividade econômica da empresa, tendo sido alvo de aplicação conjunta com recursos destinados à manutenção da fonte produtora. A realização de investimentos, a expansão de mercados e a manutenção da capacidade produtiva gerou a necessidade da busca de recursos compatíveis com essas atividades.

A não localização de aplicação em idêntico valor ao do empréstimo tomado, não autoriza a presunção a que chegaram os Agentes Fiscais. Seria incompatível querer individualizar esses valores, movimentados e aplicados de forma global com os demais recursos da empresa.

De outro lado, no que diz respeito ao empréstimo realizado no exercício 1992/ano-base 1991, a autuação fiscal resume a operação de forma bastante singela, desconsiderando circunstâncias peculiares às atividades e negócios mercantis.

Desconsidera, por exemplo, que nesses tipos de negócios, as empresas fornecedoras destes equipamento (no caso, a EDISA) somente se interessam na produção de equipamento e garantem o seu preço, mediante recebimento de parte deste valor, antecipadamente, como garantia do negócio. Nesse sentido, justifica-se que a empresa interessada em adquirir o equipamento, na falta dos recursos necessários, busque os mesmos junto à Instituição Financeira, que, por sua vez, somente tem interesse em financiar cliente já cadastrado e operação previamente estabelecida e acertada.

A realização da operação de arrendamento mercantil foi evento posterior, feita também no interesse da Autuada e que não fugiu à normalidade, pois viabilizou o fornecimento/aquisição do equipamento em condições mais favoráveis à empresa. Não há, portanto, incompatibilidade entre o empréstimo e o contrato de arrendamento realizado, pois o financiamento viabilizou o negócio comercial, necessário às atividades da Autuada (aquisição do equipamento).



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Nem se pode pretender, de outra parte, que a Instituição Financeira, ou mesmo o fabricante do equipamento, reconheçam a despesa financeira relativa ao empréstimo, pois o fabricante apenas produziu o bem por indicação expressa e a instituição tão somente o financiou.

Nessas condições, a despesa financeira é legal pois foi efetivamente suportada pela Autuada e, como vimos, foi necessária, às suas atividades.”

Em relação à omissão de variações monetárias ativas sobre depósitos judiciais efetuados em decorrência de mandados de segurança relativos a tributos e contribuições cuja exigibilidade está sendo questionada em juízo, a impugnante aduziu:

“Tais depósitos foram feitos com o intuito de suspender a exigibilidade dos créditos tributários em discussão ( art. 151, I, do CTN). Alguns deles foram feito por iniciativa da empresa, outros por determinação/imposição judicial.

Os depósitos judiciais foram feitos em contas vinculadas na Caixa Econômica Federal e são remunerados mensalmente pelos mesmos índices de atualização monetária e juros aplicados às cadernetas de poupança.

Esses rendimentos, no entender do Fisco, deveriam compor a base de cálculo do imposto de renda nos termos do artigo 254, inciso I do RIR/80. A inclusão desses valores na base de cálculo do IRPJ decorreria da aplicação do regime de competência na apuração do lucro das empresas (PN CST nº 86/78 e 18/84).

Entretanto, a inclusão desses rendimentos na base de cálculo do IRPJ, com fundamento no artigo 254 do RIR/80 e na aplicação do regime de competência, infringe as disposições do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal concernentes ao fato gerador do Imposto de Renda, pois tratam-se de valores indisponíveis.

O Código Tributário Nacional assim define o fato gerador do Imposto de Renda:

“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:



Processo Nº.: 13016.000299/92-58

Acórdão Nº. : 103-18.966

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."(grifamos)

A hipótese de incidência do imposto de renda resume-se, pois, na disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou acréscimo patrimonial.

"Aquisição de disponibilidade", como bem salienta o eminente jurista José Luiz Bulhões Pedreira ( in "Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas", 1979, Adcoas, vol. 1, pág. 196), é obter, alcançar ou passar a ter o poder de dispor da moeda ( ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais). Poder de dispor é poder de usar livremente, dar aplicação ou despendar. Dispor da renda é ter o poder de usar a moeda ( ou o valor em moeda de direitos patrimoniais). "

E segue dizendo: "A propriedade é o instrumento do sistema jurídico para assegurar o poder de dispor de moeda, bens econômicos ou recursos. O direito de dispor é um dos elementos da propriedade e assegura ao proprietário o poder jurídico de dar à coisa, objeto do domínio, o destino que lhe aprouver - usando-a, consumindo-a ou transferindo-a a terceiros".

Conceitua a "disponibilidade econômica" como sendo o poder de dispor efetivo e atual, de quem tem a posse direta da renda. "Disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor de renda. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva".

Lembra que a expressão "disponibilidade jurídica" surgiu como princípio formulado na década de 30 pela jurisprudência administrativa, que passou a considerar os rendimentos creditados por pessoas jurídicas em conta corrente do beneficiário como percebidos desde o crédito (independentemente do efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário), quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos.

Frisa que a jurisprudência sempre enfatizou, todavia, que o crédito em conta corrente somente caracterizava a percepção quando o



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

rendimento encontrava-se à disposição do creditado, no sentido de que este tinha o poder de obter a disponibilidade econômica do rendimento; e que a presunção de que o rendimento creditado estava disponível admitia prova em contrário.

E conclui dizendo que "pelos mesmos fundamentos, a jurisprudência jamais considerou percebido o rendimento em litígio judicial, depositando em garantia de demanda ou consignado judicialmente em pagamento, enquanto não terminada a ação."

Irretocável a conclusão a que chegou o eminente jurista, pois não se pode falar em aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica quando ausente a faculdade de usar. A disponibilidade em relação aos depósitos judiciais só vira a partir do trânsito em julgado de decisão em favor da empresa. Até então ficam à disposição do juízo onde tramitam as respectivas ações. Não pode a empresa, por conseguinte, dispor desses valores.

Nem se pode falar em disponibilidade virtual dos depósitos, pois esta pressupõe que a empresa já tenha adquirido o direito ao rendimento e já tenham se verificado todas as demais condições necessárias para aquisição do poder de dispor da moeda. Isto, como vimos, somente ocorrerá após o trânsito em julgado de decisão favorável à empresa, quando, então, ela poderá incorporar ao seu patrimônio os valores depositados judicialmente e os rendimentos deles decorrentes.

Note-se, aliás, que a empresa assim procedeu em relação aos depósitos judiciais já levantados, conforme constatado pelos próprios Agentes Fiscais.

Trata-se pois, na espécie, de sujeição da incidência do fato gerador do imposto de renda ao implemento de uma condição suspensiva, qual seja, o trânsito em julgado de decisão favorável à empresa.

Condição suspensiva, conforme definição extraída do Código Civil, artigo 114, é todo o evento futuro e incerto que subordina os efeitos do ato jurídico.

De acordo com o artigo 116, II e artigo 117, I, ambos do Código Tributário Nacional, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos quando definitivamente constituído, de acordo com o direito aplicável, o qual, se estiver sujeito à condição suspensiva,



Processo Nº.: 13016.000299/92-58

Acórdão Nº. : 103-18.966

somente reputará ocorrido após a verificação do evento futuro e incerto exigido como condição suspensiva.

Portanto, somente com a configuração desse evento (trânsito em julgado favorável à empresa) é que surgirá o direito de crédito da Impugnante, consubstanciado pelo direito aos rendimentos dos depósitos judiciais. Não havendo ainda decisão favorável transitada em julgado, inexistem disponibilidade jurídica nem econômica de renda (artigo 43 do CTN), mas somente expectativa de direito, não podendo ser cobrado imposto de renda sobre essa futura e incerta disponibilidade.

Nesse sentido é o entendimento do tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, manifestado em artigo publicado na imprensa e veiculado no Suplemento IOB - Imposto de Renda nº 02/88, págs. 09/12, verbis:

"Ainda no plano fiscal, se a empresa não tem ainda a seu favor decisão transitada em julgado, não tem disponibilidade jurídica nem econômica da renda, de sorte que não lhe pode ser cobrado imposto de renda nos termos do artigo 43 do CTN.

Esta disponibilidade, como visto, só virá a partir do trânsito em julgado, até quando, pela própria terminologia processual, o depósito, ao contrário de disponível para a empresa ou o Fisco litigantes, está à ordem e disposição do Juízo.

Não impressiona, também, por nenhuma forma, a dúvida sobre quem seja o titular do crédito, em contraposição à certeza sobre o débito da Instituição depositária. É certo que a Instituição financeira tem mensalmente débito de correção e encargos incidentes sobre o depósito. Mas é certa também que, até receber a ordem judicial para entrega a uma das partes, a instituição financeira não sabe quem é o seu credor, que é incerto, e daí contabilizar e deixar o depósito à ordem e disposição do Juízo. Como é certo também que, até o trânsito em julgado, ninguém conhece o titular do crédito."

Por oportuno, vale trazer a orientação jurisprudencial recente, que conclui nesse mesmo sentido:

"Tributário. Depósito da quantia controvertida. (CTN. art. 151, II). O depósito previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional tem natureza idêntica à daquele disciplinado no art. 9º, I, da Lei nº 6.830, de 1980, sendo indisponível até o trânsito da sentença em julgado.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

**Agravo Regimental improvido.”(grifamos)**

(Ac. un. da 1ª T do TRF da 4ª Região - Ag. Rg. na AMS 91. 04.00727-1/PR - Rel. Juiz Ari Pargendler; j. 27/08/92; DJU II - 02/12/92, pág. 40.551 - ementa oficial).

Como se vê, ao contrário do que entende a Fazenda Nacional, a incorporação do regime de competência à sistemática legal de apuração do IRPJ não autoriza a inclusão, na base de cálculo do IRPJ, de rendimentos/receitas que não sejam disponíveis, conforme determina o artigo 43 do CTN.

O regime de competência é simples critério de registro das mutações patrimoniais, conforme o qual os acréscimos patrimoniais serão registrados “no momento em que se considera jurídica e economicamente auferida a receita, isto é, quando o bem ou direito correspondente tiver integrado definitivamente o patrimônio social”. (NILTON LATORRACA, in “Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas”, ed. Atlas, 1990, pág. 140).

Ora, se os rendimentos decorrentes dos depósitos judiciais, como verificou-se anteriormente, não estão disponíveis e, conseqüentemente, não integram definitivamente o patrimônio da empresa, pois dependem de decisão judicial transitada em julgado, inadmissível a sua inclusão na base de cálculo do IRPJ, por flagrante violação ao disposto no artigo 43 do CTN.

Por último, somente para fins de argumentação, a vingar o entendimento da Fiscalização, ter-se-ia que considerar a recomposição dos resultados tributáveis encontrados pelos Agentes Fiscais.

A recomposição consiste na compensação dos efeitos da correção monetária sobre o patrimônio líquido da autuada, nos sucessivos exercícios glosados, uma vez que a correção do PL gera lançamentos a débito dos resultados de cada exercício, trazendo, assim, significativa redução no montante do tributo lançado pela Autoridade Fiscal.

Este procedimento já vem sendo adotado pelos próprios Agentes da Fiscalização em muitos Autos de Infração, com base em entendimento já firmado pelo Conselho de Contribuintes. (...).”



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

7. A recorrente transcreve ementas dos acórdãos 101-77.607, de 15 de março de 1988, e 105-3.134, de 14 de março de 1989, de forma a corroborar o seu entendimento.

8. Em relação aos autos reflexos, a recorrente reporta-se aos argumentos de defesa contidos na peça impugnatória à exigência relativa ao imposto de renda pessoa jurídica, bem como questiona:

a) a aplicabilidade da alíquota de 10%, utilizada pelo fisco na determinação da contribuição social sobre o lucro (fls. 708/712 - Vol. II);

b) a exigência do imposto de renda na fonte prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88, por inconstitucional (fls. 1070/1074);

c) a exigência da contribuição ao PIS sobre as variações monetárias ativas, tendo por base os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, uma vez que foram declarados inconstitucionais.

9. A decisão de fls. 1297/1303, pela qual a autoridade de primeira instância julgou procedente, em parte, a ação fiscal, está assim ementada:

**RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS E MONETÁRIAS** - As variações monetárias auferidas, pelo depositante, em depósito judicial efetivado para garantia de instância, são apropriáveis ao resultado no período-base a que competirem.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS** - A faculdade de deduzir despesas financeiras associadas a empréstimos assumidos pela pessoa jurídica está condicionada à comprovação de que o foram em consonância com as necessidades operacionais da empresa.

**AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE. "**



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

10. Da leitura da decisão de primeira instância, verifica-se que aquela autoridade julgadora, após analisar os argumentos contidos na peça impugnatória, decidiu, excluir da tributação a parcela de Ncz\$ 4.508.122,50 (exercício financeiro de 1992, período-base de 1991), relativa à glosa de despesas financeiras, mantendo, de outro lado, a tributação sobre as variações monetárias ativas dos depósitos judiciais e sobre a glosa de despesas financeiras referente ao exercício financeiro de 1990 .

11. Cientificada do teor da Decisão em 09/10/96 ( AR às fls. 1308), a contribuinte apresentou o recurso de fls. 1310/1342, protocolado em 31/10/96, aduzindo, em síntese, às razões de defesa contidas na peça impugnatória.

12. Contra-razões oferecidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls. 1344/1347, propugnando pela manutenção da decisão recorrida, exceto no que se refere à exigência relativa ao PIS, tendo em vista o disposto no art. 18, inciso VIII, da Medida Provisória nº 1.490-15/96.

É o Relatório.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Como visto pelo relato efetuado, a matéria objeto de apreciação por este Colegiado circunscreve-se à exigência de crédito tributário decorrente dos seguintes fatos:

a) glosa de despesas referentes a empréstimos bancários não necessários, conforme demonstrativo nº 2 - Exercício: 1990 - Cr\$ 1.287.805,48;

b) omissão de variação monetária ativa incidente sobre os depósitos judiciais efetuados em decorrência de mandados de segurança, relativos a contribuições e impostos devidos pela contribuinte, cujos valores estão devidamente registrados em sua contabilidade, conforme quadro demonstrativo nº 1 - Exercício: 1990 - Cr\$ 297.953,78, Exercício: 1991 - Cr\$ 7.254.134,87 e Exercício: 1992 - Cr\$ 728.103.378,36;

Isto posto, passemos ao exame das razões de defesa apresentadas pela contribuinte contra as exigências contidas nos Autos de Infrações referenciados.

**GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS REFERENTES A EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS**

Segundo o autuante (fls. 09):

Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

"Em 05/07/89 o BMC-Banco Mercantil de Crédito S.A creditou o valor do empréstimo de Cz\$ 5.000.000,00 em conta corrente da autuada, no mesmo dia foi emitido o cheque nº 979656 e depositado no Banco Meridional do Brasil S/A. Ainda no mesmo dia 05 foi este valor sacado pelo cheque nº 263434 do Meridional. Os extratos apontam estes movimentos, porém, como o valor de Cz\$ 5.000.000,00 não foi usado para nenhum desembolso, solicitou-se cópia do mesmo cheque (fls. ) verificando-se ter sido usado para aplicação. Como a contabilidade não registra a aplicação correspondente e desconhecendo-se o valor do rendimento, decidiu-se glosar a despesa financeira correspondente."

Os dispositivos legais que fundamentam a glosa da despesa financeira ,descritos às fls. 314, são os seguintes: arts. 154, 157, 191, 253, § 1º, 254, II, todos do RIR/80.

Compulsando-se os autos, não encontrei qualquer indício ou documento que comprovasse que o valor do empréstimo foi utilizado em alguma "aplicação" ( v. docs. de fls. 10/23), não registrada contabilmente, fato esse que teria motivado a glosa da despesa financeira correspondente. Dos autos extraí-se somente que o empréstimo foi efetivamente realizado.

No âmbito da legislação do imposto de renda, a lei atribuí ao contribuinte a obrigação de manter escrituração regular apoiada em documentação hábil, segundo a natureza dos fatos. Ao fisco cabe a prova da inveracidade dos fatos ali registrados.

Esta obrigação está contida no art. 174 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980, no qual se lê:

"Art. 174 - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova( Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

§ 2º Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º).

§ 3º O disposto no parágrafo 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, §3º).\*

Do texto transcrito, resulta claro que a lei atribuí presunção de veracidade às declarações e aos esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo. Todavia, os mesmos poderão ser impugnados ou ignorados se a fiscalização dispuser de elementos seguros de prova, ou indício veemente de sua falsidade ou inexatidão. Nesse sentido é o comando contido no § 2º do art. 678 do precitado Regulamento do Imposto de Renda:

\*Art. 678 (...)

§ 2º Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 79, § 1º)  
(...)"

Pode-se afirmar, portanto, caber à autoridade fiscal o ônus de provar a inexatidão ou omissão do contribuinte, sendo vedado o lançamento do tributo com base em meras presunções, **ou em fatos alegados, mas não provado nos autos.** Tais provas podem ser diretas ou indiretas.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

A prova indireta, com bem afirmou o ilustre Conselheiro Urgel Pereira Lopes no Acórdão nº CSRF nº 01-0.004, de 26 de outubro de 1979:

"É feita a partir de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um fato conhecido ( indício), prova que provoca a atividade mental em persecução do fato desconhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção. Enfim, trata-se de conhecido e reconhecido silogismo, amplamente utilizado no Direito Processual Civil. "

Nesta situação, pois, não há que se exigir do fisco qualquer outro meio de prova. Pelo contrário, na ocorrência desta hipótese, o ônus da prova passa a ser do contribuinte. Este, com os meios de prova admitidos em direito, deve afastar a presunção sobre a qual se baseia o fisco para exigência do crédito tributário.

O mesmo procedimento deverá ter o contribuinte nas hipóteses de lançamento com base em presunção legal, isto é, presunção admitida em lei, uma vez que há a inversão do ônus da prova, ou seja, esta deverá ser produzida pelo contribuinte de forma a afastar a exigência do crédito tributário.

De outro lado, o lançamento é o procedimento administrativo tendente a formalizar a exigência do crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, nos seguintes termos:

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. "



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Segundo este dispositivo, a constituição do crédito tributário está subordinada à ocorrência do fato gerador do tributo, quando, então, o fisco determinará a matéria tributável e o montante do tributo devido.

Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representada, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda - fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN - dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite ao fisco exigir o imposto devido, mediante o lançamento.

A ocorrência do fato gerador deve estar devidamente comprovada, sendo vedado ao fisco proceder ao lançamento tendo por base exclusivamente meras presunções, salvo quando estas estiverem previstas em lei. Para tanto, a legislação fiscal ( v. Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80) e o Código Tributário Nacional ( Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), prevêm que, ao fisco é permitido o exame de livros, arquivos, documentos, papéis, etc., de forma a se verificar o correto cumprimento da obrigação tributária.

Referidos dispositivos estão assim redigidos:

**Código Tributário Nacional:**

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtos ou da obrigação de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

**Regulamento do Imposto de Renda:**

Art. 642. Os fiscais de tributos federais ( atualmente: Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional- DL nº 2.225/85) procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, e das informações prestadas, e verificar o cumprimento das obrigações fiscais ( Lei nº 2.354/54, art. 7º, 4)."

No presente caso, como relatado, a fiscalização entendeu ter havido uma aplicação financeira, cujo registro não constava da contabilidade, razão pela qual "decidiu-se glosar a despesa financeira como desnecessária".

Entendo não haver nos autos elementos suficientes para corroborar o procedimento fiscal. Se aplicação financeira houvesse, desde que comprovadamente vinculada ao empréstimo contratado, caberia ao fisco determinar o montante do rendimento auferido, e, se constatada a sua não escrituração, proceder ao lançamento do tributo correspondente. A glosa da despesa financeira seria cabível somente na hipótese em que, havendo vinculação dos valores objeto das referidas operações, devidamente comprovada nos autos, a aplicação não produzisse qualquer rendimento ou , então, se produzisse, em valor inferior ao valor correspondente ao encargo suportado pela contribuinte em razão da contratação do mútuo.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso relativamente a esta matéria.

**OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS**

Em relação a esta matéria, entendo não assistir razão à recorrente, pelas razões a seguir expostas.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Esta omissão de receitas, com reflexos, evidentemente, na apuração da base de cálculo do imposto de renda, acarreta a determinação incorreta do imposto devido, não pela sua incidência sobre a atualização monetária dos depósitos judiciais que não foram registradas na contabilidade, mas, sim, pela incorreção da base de cálculo do tributo, da qual aquela atualização é um dos elementos integrantes.

A recorrente faz menção ao art. 43 do Código Tributário Nacional, para afirmar que "o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendida o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho)".

Todavia, o exame da matéria contida nos autos não pode (não deve) ser efetuada isoladamente, ou seja, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, deve-se conjugar as normas que determinam a atualização monetária dos direitos de crédito, como é o caso presente, com as normas que disciplinam a correção monetária das demonstrações financeiras.

Como é cediço, as regras relativas à correção monetária das demonstrações financeiras objetivam expurgar das contas de resultado e do patrimônio da pessoa jurídica os efeitos decorrentes da inflação. Todavia, esse objetivo só é plenamente alcançado quando o resultado decorrente desta atualização é somado algebricamente com o resultado produzido pela atualização dos direitos e obrigações sujeitos também à atualização por disposição legal ou contratual.

Os efeitos destas atualizações, quando consideradas na determinação da base de cálculo do imposto de renda - pessoa jurídica, se anulam, não produzindo, por conseguinte, qualquer reflexo tributário, seja a favor ou contra a contribuinte ou à Fazenda Nacional.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Pelo exame da legislação de regência, verifica-se que a base de cálculo sobre a qual incide o tributo é representada pelo lucro real, definido como sendo o lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. O lucro líquido do período, termo inicial para determinação da base tributável, corresponde, por sua vez, a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, devendo ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Observe-se, portanto, que as variações monetárias (ativas e passivas) integrantes do lucro operacional são consideradas, conjuntamente com o saldo da conta de correção monetária, para fins de determinação do lucro real, base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Creio ser desnecessário dizer que a expressão LUCRO REAL, representativa da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica, é a consolidação de todos os componentes de renda e proventos, caracterizadores de acréscimo patrimonial. E é sobre esta base - representativa da ocorrência do fato gerador do tributo - que será calculado o imposto devido. Assim, a não inclusão de variações monetárias ativas implicaria na não tributação de parte do lucro real, representativa de outros acréscimos patrimoniais auferidos pela contribuinte no período de apuração, procedimento este sem guarida na legislação ordinária, como também em total desacordo com a norma inserta no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Por pertinente, cumpre transcrever parte do voto vencedor constante do Acórdão nº 103-17.989, de 11 de novembro de 1996, elaborado pelo i. conselheiro Wilson Biadola, que ao analisar matéria semelhante, escreveu, com muita propriedade:



Processo Nº.: 13016.000299/92-58

Acórdão Nº. : 103-18.966

\* Preliminarmente, convém lembrar que, o depósito judicial tem por finalidade suspender a exigibilidade do crédito tributário ou da reclamação trabalhista enquanto se desenvolver o litígio entre as partes. Se procedente a pretensão do Fisco ou do empregado, a autoridade de direito determinará a conversão do depósito em renda a fim de obter a extinção do crédito questionado. Se improcedente, o depositante tem o direito de pedir o levantamento do depósito.

Daí se depreende que o depósito judicial condiciona a exigibilidade do crédito em litígio à decisão final da lide. Não obstante, esse depósito nenhum efeito produzirá contra o direito da Fazenda constituir novos créditos tributários decorrentes de situações jurídicas outras, definitivamente constituídas, nos termos do direito aplicável, mesmo que a ocorrência do fato gerador resulte do referido depósito, como é o caso.

Sendo assim, fica completamente afastada a alegação da interessada de que "o direito de crédito em apreço está sujeito à condição suspensiva, futura e incerta da decisão final vir a ser favorável ao sujeito passivo", eis que, indiscutivelmente, o depósito feito em dinheiro, constitui um ativo do depositante colocado à disposição da justiça, embora sua liberação esteja dependente de acontecimento futuro, isto é, a decisão final da lide. Porém, em qualquer caso, a atualização da quantia depositada constitui um crédito da empresa. Logicamente, que na hipótese do resultado da contenda lhe ser desfavorável, tais créditos seriam utilizados na quitação do débito questionado.

Sendo um crédito do depositante, que só difere dos demais por estar vinculado à propositura de uma ação judicial e em garantia do crédito discutido, não há porque se lhe dispensar tratamento diferenciado dos demais créditos; daí, está sujeito à atualização monetária, por força do artigo 254, inciso I, do RIR/80.

Outro ponto a considerar é que, efetivamente, as variações monetárias nunca foram tributadas pelo Imposto de Renda.

Na pessoa física e na pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, como a base de cálculo do imposto é rendimento (receita) ou parcela calculada sobre a receita e não o resultado (lucro) auferido, a legislação fiscal da época previa expressamente a isenção, vez que a variação monetária calculada aos



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Índices da infração verificada no período não representava ganho efetivo, mas simples reposição do poder aquisitivo da moeda.

Na pessoa jurídica tributada com base no lucro real, também, não se tributava as variações monetárias ativas, pois a base de cálculo do imposto era formada a partir do lucro líquido do exercício, que por sua vez, era apurado dentro de um contexto criado pela lei comercial e recepcionado pela lei fiscal, que já contemplava os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio da empresa e dos resultados do período.

Assim, é um equívoco pensar que o Imposto de Renda tributava isoladamente "receita de correção monetária de depósitos judiciais". O que se tributava em verdade era o lucro real determinado a partir do lucro líquido, onde as variações monetárias eram absolutamente neutras do ponto de vista fiscal.

A propósito, deve se ter em mente que o depósito judicial é um ativo do contribuinte colocado à disposição da justiça, que tem sua fonte de financiamento registrada no passivo da empresa: capital próprio ou capital de terceiros.

Em qualquer das hipóteses, esse financiamento gerava despesas dedutíveis do lucro líquido a cada exercício, a saber:

- a) se proveniente de capital próprio, a variação monetária ativa era neutra, em virtude da contrapartida da correção do patrimônio líquido;
- b) se derivada de capital de terceiros, havia, igualmente, encargos de financiamento lançados em conta de resultado, quer diretamente, como na hipótese de empréstimo, quer indiretamente, embutida no custo dos bens ou serviços, com o que repete-se a neutralidade do item "a".

Dessa forma, também, nas empresas tributadas com base no lucro real, não se exigia tributo sobre a correção monetária, mas sim o reconhecimento de um crédito de correção monetária (receita) que anula igual despesa lançada a débito do resultado do exercício.

Cabe ainda ressaltar que as sociedades em geral devem observar na escrituração o regime de competência ( Lei nº 6.404/76, art. 177, e Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º), sob pena de distorcer os princípios e critérios legais que norteiam a apuração do lucro líquido e a tributação das pessoas jurídicas com base no lucro real.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Pelas razões acima expostas, nego provimento ao recurso, neste particular.

### REFLEXOS NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - RECOMPOSIÇÃO

A contribuinte, em sua petição, requereu a recomposição do Patrimônio Líquido nos exercícios objetos de fiscalização, tendo feito menção à jurisprudência emanada deste Conselho de Contribuintes.

Entendo assistir razão à contribuinte.

Com efeito, o Acórdão nº 101-77.607, de 15 de março de 1988, citado pela recorrente, está assim ementado:

**"IRPJ - MATÉRIA TRIBUTADA - REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - Sendo dois ou mais os exercícios financeiros abrangidos pela ação fiscal, que neles apurou infrações, a matéria tributada que, realmente, repercutiria no Patrimônio Líquido do exercício subsequente, inclusive para fins de correção monetária, deve ser considerada na recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, únicos em que poderá ensejar redução da base de cálculo do tributo devido por decorrência do próprio procedimento."**

Por comungar do entendimento contido no acórdão supracitado, deve a fiscalização proceder à recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pela ação fiscal, eliminando da base tributável, de cada período fiscalizado, os efeitos decorrentes da correção monetária do patrimônio líquido, na parte relativa à receita de variações monetárias ativas dos depósitos judiciais.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

### PIS/RECEITA OPERACIONAL

Às fls. 1.255/1266, relativas ao Auto de Infração para exigência da contribuição para o PIS, verifica-se que a mesma foi calculada sobre a receita operacional, tendo por fundamento legal, as disposições contidas nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988 (v. enquadramento legal e alíquota aplicada).

Esta exigência, portanto, é insubsistente, tendo em vista a edição da Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, do Presidente do Senado Federal (D.O.U. de 10.10.95), suspendendo a execução do disposto nos Decretos-leis supracitados.

### IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Em relação a este exigência verifica-se pelo termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" de fls. 1.045, estar a mesma fundamentada no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

Sobre esse assunto a Administração Tributária, através da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24 de julho de 1997, dispôs:

"Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao Imposto de Renda na fonte sobre

o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado."

No caso de processos pendentes de julgamento, este ato administrativo dispôs.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

\*Art. 2º - Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito tributário da Fazenda Nacional.

Art. 3º - Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.\*

Isto posto, por se tratar de sociedade por ações, é de ser dar provimento ao recurso, neste particular.

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Em relação à contribuição social sobre o lucro, a que se refere a Lei nº 7.689/88, no que respeita a aplicabilidade da alíquota de 10%, utilizada para efeito de determinação da base de cálculo desta contribuição, entendo correto o procedimento fiscal. Ademais, falece competência a este Conselho de Contribuintes para apreciar a constitucionalidade ou não de norma legal, uma vez que esta competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

Quanto ao mérito, por se tratar de lançamento reflexo daquele que deu origem à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, aplica-se a este o mesmo entendimento manifestado em relação à exigência principal, mesmo porque não foram apresentados fatos ou argumentos novos que pudessem ensejar conclusão diversa. Assim sendo, a exigência deve ser ajustada ao decidido relativamente à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica.



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

### TAXA REFERENCIAL DIÁRIA-TRD

Do exame dos autos, verifica-se ainda, pela leitura do termo Demonstrativo de Multa e Juros de Mora " ( fls. 312- IRPJ, 500/501-IRRF e 509/510-CSLL), a exigência de juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD.

Este Conselho de Contribuintes, através das suas Câmaras, vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a cobrança de tais encargos só é cabível a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Nesse sentido é o Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994, cuja ementa apresenta a seguinte redação:

*"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido."*

Em face do exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para:

a) em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica:

- a.1) excluir da base tributável o valor de Cr\$ 1.287.805,48, no exercício de 1990; e
- a.2) ajustar a base tributável em cada período fiscalizado, em razão da recomposição do Patrimônio Líquido, tendo em vista a tributação das receitas decorrentes de variações monetárias ativas sobre depósitos judiciais;

b) em relação à contribuição social sobre o lucro, ajustar a exigência ao decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica;



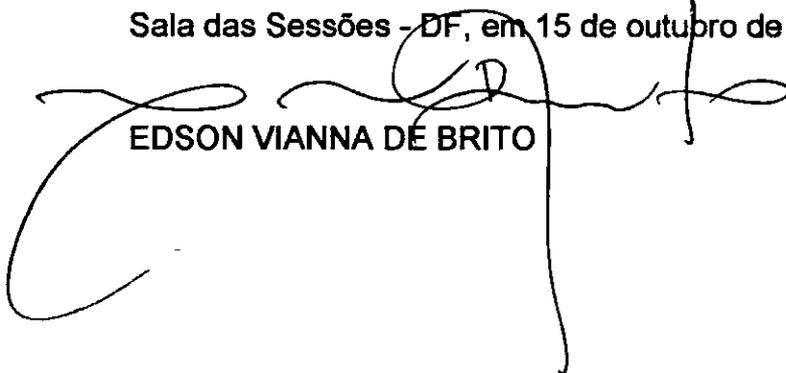
Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

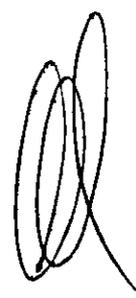
a) declarar insubsistente o lançamento do imposto de renda na fonte, efetuado com base no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988;

c) declarar insubsistente o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social, efetuado com base nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988;

d) afastar, relativamente ao crédito tributário remanescente, a exigência dos juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, no período anterior a 1º de agosto de 1991;

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 1997

  
EDSON VIANNA DE BRITO





Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator-Designado

O recurso é tempestivo e foi conhecido na sessão de julgamento.

As matérias postas a exame deste colegiado, relativas ao Imposto de Renda Pessoa-Jurídica, referem-se a glosa de despesas referentes a empréstimos bancários e omissão de variação monetária ativa incidente sobre depósitos judiciais.

Pertinente à primeira matéria, acompanhei o voto do ilustre relator Dr. Edson Vianna de Brito devendo por conseguinte ser afastada a tributação sobre a glosa de despesas referentes a empréstimos bancários.

Entretanto, em relação à omissão de receita de variação monetária ativa incidente sobre os depósitos judiciais, entendo indevida a sua tributação, motivo pelo qual votei, também, pelo provimento deste item, pelas razões expostas na seqüência.

Os mencionados depósitos foram efetuados pela recorrente em decorrência de ações judiciais por ela impetradas, visando suspender a exigibilidade de impostos e contribuições, enquanto se discutia a constitucionalidade de sua incidência.

Não resta dúvida de que os depósitos judiciais estão subordinados à solução do litígio, findo o qual, ou será renda do sujeito ativo da obrigação questionada judicialmente, ou será restituído ao depositante, acrescido da correção monetária. Assim, não há a efetiva disponibilidade para o depositante, apesar da



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

instituição financeira registrá-lo em seu nome, entretanto, com a ressalva de estar à disposição da justiça.

Trata-se de um ativo do depositante, cuja realização subordina-se a um evento futuro e que, também, está vinculado a um passivo, representado pelos impostos e contribuições que deram origem a tais depósitos.

Neste sentido, comungo com as considerações do relator vencido, quando bem explicita que os depósitos judiciais não podem ser analisados isoladamente, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Se pelo lado do ativo temos os depósitos judiciais, por outro lado existem as exigibilidades (suspensas), ambos sujeitos à correção monetária segundo as determinações da boa técnica contábil e as exigências e permissões fiscais.

Se efetuarmos a correção monetária dos depósitos judiciais e das exigibilidades correspondentes, ou deixarmos de efetuar estas correções, o lucro real não restará alterado. Será idêntico em ambos os casos, pois a correção monetária das contas do passivo e ativo se anulam.

Assim, a análise - destas questões sempre ficará condicionada à verificação da origem dos depósitos judiciais, para se concluir sobre a correta apuração do lucro real .

Entendem alguns que, feito o depósito judicial, deixa de fluir a correção monetária sobre os tributos questionados e não há como se registrar contabilmente esta correção monetária credora (despesa), como também não se pode exigir o registro da correção monetária dos correspondentes depósitos (receita). Tal procedimento, se não aconselhável pela técnica contábil, não traduz qualquer efeito fiscal, seja em prejuízo do fisco, seja como prejuízo do sujeito passivo, pois o lucro real



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

será o mesmo nos dois casos, uma vez que, como visto, a correção monetária dos depósitos é anulada pela correção monetária dos tributos.

No presente caso, os autos não dão conta do registro de despesa correspondente aos tributos e contribuições que deram origem aos depósitos judiciais, o que prejudica a análise da questão, impedindo se concluir se houve prejuízo para o fisco, no sentido de se manter a tributação em exame.

Somente caberia a exigência do tributo sobre a correção do depósito judicial se houvesse o registro da despesa de correção monetária sobre os tributos depositados judicialmente. Como o auto de infração e demais peças processuais não se reportam a tal fato, não há como prosperar a exigência fiscal, por insuficiência na caracterização da infração.

Por outro lado, se analisada isoladamente a correção monetária dos depósitos judiciais, também não pode prosperar a autuação, frente as disposições do artigo 43 do CTN, combinado com seus artigos 116, inciso II e 117, inciso I, porquanto, somente com o sucesso da ação as quantias depositadas estarão disponíveis para o sujeito passivo e, neste momento, é que deverão ser computadas no lucro real.

A se exigir a tributação da correção monetária dos depósitos judiciais, quando a contribuinte não registrou a correspondente despesa de correção monetária dos tributos, nos depararemos com prováveis fatos de exigência de imposto (acrescido de multa e juros) para posterior restituição. É o caso, por exemplo, de empresa que não tenha sucesso em sua ação judicial. Pagará o imposto e posteriormente solicitará a restituição. Será que a Fazenda Pública a restituirá com multa e juros, pelo recolhimento indevido feito por exigência fiscal? Mesmo registrando espontaneamente esta correção monetária, é justo pagar o imposto para posterior restituição? O fato é



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

que, não havendo disponibilidade ou, dependendo esta de um evento futuro (condição suspensiva - art. 117, I - CTN), não há como se exigir o imposto.

Caso a empresa tenha êxito na ação judicial e não tenha registrado a correção monetária, transferirá o registro do depósito para conta de disponibilidade e levará para conta de receita a correção monetária, que se sujeitará a tributação. Neste caso o fisco não ficará com qualquer prejuízo, pois terá o imposto quando da efetiva disponibilidade desta variação monetária.

Ao se analisar o mesmo caso, considerando a correção monetária das demonstrações financeiras em conjunto com a atualização dos direitos e obrigações sujeitos a atualização por disposição legal ou contratual, mesmo assim não há como se exigir o pagamento do tributo.

Não há dúvidas de que o depósito judicial provem ou do capital próprio ou do capital de terceiros. Em ambos os casos temos despesas, seja de correção monetária devedora do Patrimônio Líquido, seja dos encargos de financiamento do capital de terceiros. Mas é dentro das normas do instituto da correção monetária e daquelas do reconhecimento das variações monetárias é que se pode concluir pela exigência da tributação da correção monetária em questão, mas nunca sem deixar de lado os artigos 43 e 117, I do CTN.

Conforme bem expressou o relator do voto vencido, "a expressão LUCRO REAL, representativa da base de cálculo do imposto de renda, é a consolidação de todos os componentes de renda e proventos, caracterizadores do acréscimo patrimonial. E, é sobre esta base - representativa da ocorrência do fato gerador do tributo - que será calculado o imposto devido. Assim, a não inclusão de variações monetárias ativas implicaria na não tributação de parte do lucro real,



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

representativa de outros acréscimos patrimoniais auferidos pela contribuinte no período de apuração”.

Mas a inclusão das variações monetárias deve obedecer o princípio da reserva legal e da tipicidade cerrada, não se admitindo interpretações extensivas ao previsto em lei. Desta forma, não se pode desprezar o artigo 43 do CTN que trata da disponibilidade econômica ou jurídica de renda como fato gerador do imposto de renda, bem como os artigos 116, II e 117, I deste mesmo Código, que trata do momento da ocorrência do fato gerador, especialmente quanto suspensiva a condição dos atos.

É exatamente o caso presente, quando o rendimento dos depósitos estão sujeitos a uma condição suspensiva, ou seja somente se tornará disponível a qualquer das partes com o encerramento da lide que tramita na esfera judicial.

Diz o artigo 116 e seu inciso II e 117, inciso I :

“Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - .....

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

Art. 117 - Para os efeitos do 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;”

Também, não podemos deixar de lado, nesta análise, os artigos 114 e 118 do Código Civil que têm a seguinte redação:



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

"Art. 114. Considera-se condição a cláusula que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto."

"Art. 118. Subordina-se a eficácia do ato à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa."

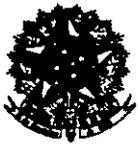
Portanto, sujeito o rendimento do depósito e o próprio valor depositado a uma condição suspensiva, ou seja, a decisão judicial, não há como exigir-se o registro da variação monetária antes da decisão judicial e, se esta for favorável ao depositante.

Semelhante conclusão foi apresentada no voto do relator do Acórdão 101-91.372, de 16/09/97, pelo ilustre Presidente da 1a. Câmara, Dr. Edison Pereira Rodrigues, cuja substância está espelhada na seguinte ementa:

"IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DEPÓSITOS JUDICIAIS - O Instituto da correção monetária tem por objetivo assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, face aos efeitos da inflação, o que só acontece se mantido o equilíbrio na correção das contas credoras e devedoras. Não corrigida a obrigação, não há que se exigir a correção da conta que abriga os valores depositados judicialmente."

A não tributação da correção monetária destes depósitos, também teve acolhida na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que pela maioria de seus membros negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e, o voto do relator, o ilustre Conselheiro Dr. Celso Alves Feitosa, teve expressa em sua ementa o entendimento ali exposto. É a seguinte a ementa do Acórdão nº CSRF/01-02.102, de 02/12/96:

"DEPÓSITOS JUDICIAIS - CORREÇÃO MONETÁRIA - Enquanto subordinada a disponibilidade da moeda ao êxito da ação, somente caberá o reconhecimento das variações monetárias da conta de depósitos judiciais, no lucro operacional, quando implementada esta condição."



Processo Nº.: 13016.000299/92-58  
Acórdão Nº. : 103-18.966

Relativamente aos autos de infração decorrentes, tratando-se da mesma matéria fática, devem merecer o mesmo provimento relativamente as matérias ora examinadas.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 1997

  
MARCIO MACHADO CALDEIRA

