



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO N° : 13709.000576/93-32  
RECURSO N° : 117.463  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1989 A 1992  
RECORRENTE : DRJ NO RIO DE JANEIRO(RJ)  
INTERESSADA : COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
SESSÃO DE : 10 DE NOVEMBRO DE 1998  
ACÓRDÃO N° : 101-92.386

**IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - PROVISÃO P/ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL** - Até o advento da Lei n° 8.541/92(art. 7°), os tributos e contribuição eram dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, no período-base da incidência em que ocorrer o ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

**IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA** - A variação monetária passiva calculada desde o momento do encerramento do mês do fato gerador e a data de vencimento pode ser apropriado como custos/despesas operacionais se os tributos e contribuições foram pagos ou depositados na data dos respectivos vencimentos.

**IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DEPÓSITOS JUDICIAIS** - As variações monetárias ativas resultantes de depósitos judiciais para garantia de instância devem ser apropriadas como receitas do exercício em que for autorizado o levantamento, por despacho expresso da autoridade judicial que preside o feito.

**Negado provimento ao recurso de ofício.**

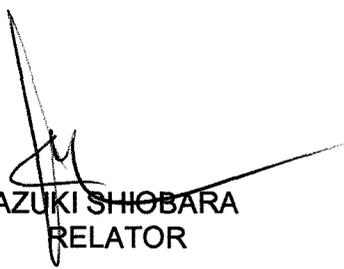
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO(RJ)**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
**EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE**

PROCESSO Nº : 13709.000576/93-32  
ACÓRDÃO Nº : 101-92.386

2



KAZUKI SHIOBARA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

PROCESSO Nº : 13709.000576/93-32  
ACÓRDÃO Nº : 101-92.386

3

RECURSO Nº : 117.463  
RECORRENTE : DRJ NO RIO DE JANEIRO(RJ)

## RELATÓRIO

A empresa **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 33.069.766/0001-81, foi exonerado da exigência de crédito tributário constante do Auto de Infração, de fls. 02/09, em decisão de 1º grau, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro(RJ) e a autoridade julgadora apresenta recurso de ofício a este Primeiro Conselho de Contribuintes.

Na decisão de 1º grau, de fls. 271/280, a tempestiva impugnação foi deferida e cancelado o lançamento e a decisão recorrida está assim ementada:

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
DILIGÊNCIA E PERÍCIA** - *Para a realização de diligências e perícias é imprescindível a exposição dos motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, endereço e qualificação profissional de seu perito. Considera-se não formulado o pedido que não atender a tais requisitos.*

**DEDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL COM EXIGIBILIDADE SUSPensa** - *Até dezembro de 1992, os tributos e contribuições eram dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorresse o seu fato gerador (art. 16 do DL. 1598/77).*

**VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA SOBRE OBRIGAÇÃO SOCIAL SUB JUDICE** - *A variação monetária passiva correspondente a tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, por força do disposto no artigo 151 do CTN, anteriormente ao advento da Lei nº 8.541/92, artigo 8º, são dedutíveis, para os efeitos de determinação do lucro real, no período-base de ocorrência do respectivo fato gerador.*

**VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA SOBRE DEPÓSITOS JUDICIAIS** - *É indevida a exigência de variação monetária ativa sobre depósitos judiciais, se a contribuinte não computou.*

PROCESSO Nº : 13709.000576/93-32  
ACÓRDÃO Nº : 101-92.386

4

*no lucro líquido, equivalente variação monetária passiva sobre  
provisão para contribuição com exigibilidade suspensa.*

**LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.”**

A autoridade julgadora de 1º grau submeteu a sua decisão a este Primeiro Conselho de Contribuintes, em recurso de ofício, a parte que deferiu a impugnação, por ultrapassar o limite estabelecido na Portaria MF nº 333/97.

É o relatório.



## VOTO

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso de ofício foi interposta na forma do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93.

O recurso versa três aspectos relacionados com restabelecimento da dedutibilidade como custos/despesas operacionais de provisão para pagamento de contribuição social sobre o lucro e respectiva variação monetária entre o final do mês da ocorrência do fato gerador e o vencimento e cancelamento da obrigatoriedade de apropriação como receitas de variação monetária ativa calculada sobre depósitos judiciais.

### PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO

A decisão recorrida restabeleceu a dedutibilidade como custos/despesas operacionais da provisão para pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos exercícios de 1989 a 1992, com fundamento no artigo 16, inciso I, do Decreto-lei nº 1.598/77 e Instrução Normativa SRF nº 198/88.

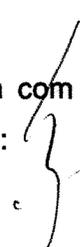
De fato, o Decreto-lei nº 1598/77 dispõe que:

*“Art. 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:*

*I - em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; “*

A Instrução Normativa SRF nº 198/88, em seu item 7, estendeu a dedutibilidade, também para a Contribuição Social.

Esta regra de dedutibilidade só foi alterada com a expedição da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, quando ficou definido que:



*“Art. 7º - As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.”*

Como a Lei nº 8.541/92 produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 1993 e tendo em vista que a exigência contida nestes autos diz respeito aos exercícios de 1989 a 1992, períodos-base de 1988 a 1991, a decisão recorrida está consoante com a legislação tributária vigente e, também, com a jurisprudência administrativa predominante e, portanto, não merece qualquer ressalva.

### **VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA**

A variação monetária passiva glosada pela fiscalização como despesa operacional foi contraditada pela impugnante, às fls. 66/67, nos seguintes termos:

*“22 - De fato, ao contrário do afirmado pela ação fiscal (de que os valores relativos aos depósitos judiciais teriam sido debitados a uma conta de despesas - variações monetárias passivas - e creditados a uma conta de disponível) a IMPUGNANTE, ao efetuar o depósito judicial, registrou o respectivo valor a crédito em uma conta de disponível e debitou a uma conta de ativo, sob a rubrica ‘Depósitos Judiciais’, pelo valor corrigido na data do depósito.*

*23 - A contabilização da variação monetária passiva, entre a data da constituição da provisão e a data do Depósito Judicial, de fato ocorreu, mas ao contrário do afirmado na ação fiscal, tinha como contrapartida a conta de Contribuição Social a Recolher e não uma conta de disponível, conforme pode ser verificado pela documentação anexa.*

*24 - Por tratar-se de atualização de obrigação principal à Contribuição Social, não podem, como elemento acessório, as respectivas variações monetárias passivas relativas à correção monetária do principal receberem tratamento diferente.”*

A decisão recorrida aceitou a argumentação expendida pela impugnante com a seguinte assertiva:

*“Do exame das peças do processo e das alegações apresentadas pela impugnante, verifica-se que o lançamento não procede, uma vez que os tributos e contribuições que estavam com sua exigibilidade suspensa, por força do disposto no artigo 151 do*

*CTN, anteriormente ao advento da Lei nº 8.541/92, artigo 8º, bem assim a variação monetária passiva correspondente são dedutíveis para os efeitos de determinação do lucro real no período-base de ocorrência do respectivo fato gerador.”*

Para melhor entendimento do tema em exame, há necessidade de uma retrospectiva da legislação de regência.

A dedutibilidade das variações monetárias passivas foi estabelecida no artigo 13, § único, do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidado no artigo 254, inciso II, do RIR/80.

A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, quando criou a Contribuição Social sobre o Lucro estabeleceu em seu artigo 5º que a *contribuição social será convertida em número de obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.*

Assim, no final do período de apuração correspondente ao mês do fato gerador, o valor da contribuição é convertida em quantidade de OTN e, por conseqüência, no seu vencimento que ocorre, normalmente, no mês subsequente, incide uma variação monetária passiva sobre a contribuição a recolher que, como alega a impugnante, foi agregado a conta de Contribuição Social a Recolher.

O artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 foi parcialmente alterado pelo artigo 44, da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, com a seguinte redação:

*“Art. 44 - A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.”*

A rigor, caberia dúvida quanto a legitimidade da apropriação da variação monetária passiva, se fosse o caso, das prestações ou quotas de contribuição social sobre o lucro, a partir da vigência do artigo 44, da Lei nº 7.799/89 porque a mesma contribuição não foi recolhido na data do seu vencimento.

Entretanto, em caráter interpretativo ao Secretaria da Receita Federal expediu a Norma de Execução CSAr/CST/CSF Nº 02, de 14 de janeiro de 1992, onde ficou estabelecido o depósito judicial é considerado como recolhimento de tributos ou contribuições, na data do respectivo depósito, com a seguinte redação:

*“23 - Recebe da DIVTRI o novo RECREJU com informações sobre a decisão de 1ª instância e anexa ao dossiê para atualização;*

*23.1 - NEGADA A SEGURANÇA E CASSADA A LIMINAR - Restabelece a cobrança normal do crédito tributário como se não tivesse havido mandado de segurança. Verifica se os valores depositados e/ou recolhidos quitam o débito, e efetua a cobrança das diferenças apuradas. Solicita a DIVTRI que encaminhe expediente a PFN para que esta requeira a conversão do depósito em renda (se não houver impedimento judicial), e aguarda trânsito em julgado.*

***NOTA 5 - O valor depositado é considerado, na amortização do débito, como um DARF pago na data do depósito.”***

Assim e como as guias de depósito judicial anexadas aos autos comprovam a efetivação do depósitos nos respectivos vencimentos, entendo viável seja admitido que as contribuições foram recolhidos nas datas de vencimento e assim, a autuada observou o disposto no artigo 44, da Lei nº 7.799/89.

Nestas condições, a decisão recorrida está correta quando entendeu que a dedutibilidade das variações monetárias passivas só foi revogada com o advento do artigo 8º da Lei nº 8.541/92, com a seguinte redação:

*“Art. 8º - Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não o depósito judicial em garantia.”*

Opino, pois, pela confirmação da decisão recorrida.

## VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS

Na fase impugnativa, as fls. 73, a atuada esclarecia que:

*“39 - Note-se bem claramente que nenhum dano ou prejuízo houve para o fisco, se por um lado não houve oferecimento à tributação de uma suposta renda (que jamais seria renda à luz do artigo 43 do CTN), por outro e simetricamente, não se verificou a dedução de qualquer variação monetária passiva (a que a IMPUGNANTE faria jus segundo o regime de competência).*

*40 - Assim, fica bastante claro que a imputação de uma receita de atualização monetária para a IMPUGNANTE é completamente descabida e sem nenhum sentido, pois, com perdão da repetição, ao serem efetuados os depósitos em Juízo, não podendo a IMPUGNANTE deles mais livremente dispor, até a decisão final da matéria.”*

A contabilização de depósito judicial é efetivada tendo como contrapartida a conta Caixa ou Bancos (conta de disponibilidade - origem do dinheiro), todas do Ativo. A conta de disponibilidade Caixa ou Bancos não está obrigada a correção monetária e, portanto, a sua transferência para a conta Depósito para Recursos, desde que inalteradas as demais contas como as Provisões e Despesas, não acarreta qualquer efeito fiscal.

Entretanto, existem teses em defesa da idéia de que os recursos que compõe o Ativo tem origem no Passivo (capital próprio, lucro gerado ou empréstimos de terceiros) e, portanto, inexistindo prova de que o valor do depósito judicial foi provisionado em uma conta do Passivo, este depósito só poderia ter origem no capital próprio gerado na empresa e que corresponde ao Patrimônio Líquido.

Como o Patrimônio Líquido já é corrigido monetariamente gerando correção monetária passiva na correção do balanço, se o contribuinte não reconhecer a variação monetária ativa do depósito judicial, estar-se-ia beneficiando da correção monetária passiva pois deixaria de reconhecer a receita no mesmo valor da despesa já computada.

E, para que haja o equilíbrio almejado pela recorrente, deve demonstrar que o valor do tributo, correspondente ao depósito judicial, foi provisionado em uma conta da

Passivo e, ainda, que esta provisão não tenha sido atualizado na forma prescrita no artigo 254, inciso II do RIR/80.

Este é o entendimento esposado por Hiromi Higuchi, autor do livro "IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS", 19ª edição 1994, fls. 533, onde sintetiza:

*"Sob o aspecto econômico, a atualização do valor depositado é necessária porque o recurso tem origem em capital próprio ou de terceiro. Se for capital próprio, a correção monetária do patrimônio líquido anula a receita de atualização monetária. Se for capital de terceiro, os encargos financeiros são maiores que o valor da receita.*

*Sob o aspecto jurídico, o entendimento de que a atualização do valor depositado não é necessária teria razão se o depósito em dinheiro não pudesse ser levantado até a decisão final do processo. Apesar de o parágrafo 2º do artigo 32 da Lei nº 6.830/80 dispor que após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue a Fazenda Pública, mediante ordem do juízo competente, os juízes tem autorizado o levantamento dos depósitos ainda no curso dos processos, Isso prova que não tem base legal o argumento de que o valor depositado não é do contribuinte. No levantamento do depósito ainda na pendência da ação judicial, o contribuinte recebe pelo valor corrigido."*

O procedimento correto a ser seguido pelo sujeito passivo era o de provisionar as respectivas despesas e proceder contabilmente a apropriação das variações monetárias ativas e passivas mas, no caso dos autos, o procedimento adotado pela recorrente não causou qualquer prejuízo ao Fisco, na apuração do lucro tributável posto que a autuada esclareceu que o valor correspondente ao depósito foi provisionado, ou seja, foi excluído da conta de Patrimônio Líquido e transferido para o Grupo Exigível e não foi calculada a variação monetária passiva.

Como subsídio, gostaria de trazer à colação a posição defendida pelo ex-integrante da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte e, também, ex-Coordenador-Geral do Sistema de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, Dr. Luiz Henrique Barros Arruda conforme publicação em edição de Resenha Tributária - Imposto de Renda - Estudos - nº 29, de outubro de 1992, onde escreveu "verbis":

*"Em conclusão, as indagações devem assim ser respondidas:*

*a - é correto registrar contabilmente a despesa relativa à obrigação tributária prevista em lei cuja constitucionalidade foi contestada perante o Poder Judiciário, lançando a contrapartida em conta de passivo exigível a longo prazo.*

*b - a dedutibilidade da referida despesa será aceita no período-base de materialização do respectivo fato gerador, observado o disposto no PN/CST nº 57/79, e estará condicionada ao que dispuser a legislação do imposto sobre a renda a respeito de tributo ou contribuição;*

*c - é de se considerar dedutível a despesa contabilizada em conta de resultado do exercício, posteriormente ao período-base de competência, até o montante equivalente ao que seria lançado como ajuste de exercícios anteriores;*

*d - os valores correspondentes aos depósitos judiciais efetuados deverão figurar em conta do ativo realizável a longo prazo;*

*e - é recomendável atualizar monetariamente as contas de ativo e de passivo, representativas do depósito judicial efetuado e da obrigação de recolher o tributo ou contribuição, ambas ao mesmos índices aplicáveis ao primeiro;*

*f - tendo sido efetuado o depósito judicial;*

*f.1 - as atualizações monetárias de que trata a letra anterior não serão computadas no lucro líquido, nem no lucro real, enquanto perdurar a lide;*

*f.2 - transitando em julgado a decisão final favorável ao contribuinte, o saldo da conta de passivo será revertido, em conta de resultado do exercício em que se der o evento, acrescendo, via de consequência, o lucro real do período-base correspondente;*

*f.3 - no caso de decisão final desfavorável ao depositante, os saldos das contas de ativo e de passivo se anularão um contra o outro, sem influenciar o lucro líquido ou o lucro real, já que a despesa correspondente foi devidamente registrada segundo o regime de competência e a convenção do conservadorismo ou prudência;*

*g - a falta de atualização monetária de ambas as contas, no entanto, embora acarrete perda de informações sobre o patrimônio pode ser considerada procedimento aceitável sob os pontos de vista fiscal e contábil, desde que, por ocasião do trânsito em julgado da decisão favorável ao depositante, a*

*escrituração registre a recuperação da despesa referente ao tributo ou contribuição e, simultaneamente, reconheça a correção monetária do depósito como receita operacional;*

*h - quando a suspensão do crédito tributário decorrer de concessão de medida liminar em mandado de segurança, sem efetivação de depósitos, as variações monetárias passivas correspondentes à atualização da conta representativa da obrigação de pagar o tributo ou a contribuição calculadas segundo os índices de atualização do crédito tributário correspondente serão apropriadas contabilmente, pro rata tempore, admitindo-se a sua dedutibilidade na determinação do lucro real em cada período-base."*

No caso dos autos, inexistiu o suposto desequilíbrio contábil e portanto, não houve qualquer prejuízo para a Fazenda Pública da União.

Outrossim, a jurisprudência predominante deste Primeiro Conselho de Contribuinte é, amplamente, favorável ao contribuinte no sentido de que enquanto depósito judicial, o montante depositado não constitui disponibilidade econômica e nem jurídica para o contribuinte depositante, conforme os Acórdãos, cujas ementas são transcritas abaixo:

*"VARIÇÃO MONETÁRIA ATIVA - A variação monetária resultante de depósitos judiciais para garantia de instância deve ser apropriada como receita do exercício em que reconhecida a improcedência da pretensão fiscal (Ac. 101-83.917/92)."*

*"CORREÇÃO MONETÁRIA DE VALORES RELATIVOS A TRIBUTOS DEPOSITADOS JUDICIALMENTE - Se, por força do regime de competência, sendo o depósito judicial um ativo da pessoa jurídica, cabe a sua atualização monetária, por outro lado, correspondendo ele a uma obrigação (passivo) que, pelo mesmo regime, deve ser atualizado monetariamente e no mesmo índice, o reflexo fiscal é nulo, não sendo lícito a tributação da receita, olvidando-se a dedutibilidade da despesa correspondente. (Ac. 101-87.589, de 07/12/94)."*

*"CORREÇÃO MONETÁRIA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS - Até o advento da Lei 8.541/92, a dedutibilidade de despesas com tributos estava subordinada à ocorrência do fato gerador, independentemente do pagamento ou depósito judicial. Por sua vez, o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, ficando à disposição do Juízo, razão pela qual não cabe a atualização, quer do valor depositado, quer da correspondente obrigação tributária, enquanto não for*

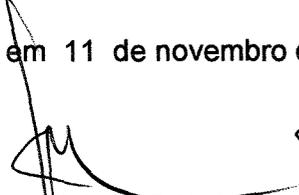
*definitivamente solucionada a pendenga judicial ou, se for o caso, houver desistência da ação (Ac. 101-87.867/95 - DOU de 22/08/95)."*

*"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - FACULDADE DE RECONHECIMENTO OU NÃO PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO - Até a decisão final da lide, a correção monetária incidente sobre valores dados em depósitos judiciais, agrega-se ao principal, como um crédito vinculado ao juízo, meramente escritural, com duvidosas cargas de certeza e liquidez e de nenhuma exigibilidade, incorrendo assim, relativamente respectivo fato gerador do imposto de renda, posto que, enquanto tal, encontra-se juridicamente indisponível para o depositante (ao contrário do pressuposto pelo art. 43 do CTN), não havendo comando para que se possa entendê-la como renda tributável, até porque, de titular indefinido, já. Recurso provido (Ac. 103-11.961/92)."*

Assim, acompanho a jurisprudência predominante e doutrina assentada no sentido de inoccorrência da disponibilidade econômica e nem jurídica da renda correspondente a variação monetária ativa em virtude de o depósito judicial encontrar-se sob a tutela da autoridade judiciária que preside a lide.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1998

  
KAZUKI SHIOBARA  
RELATOR

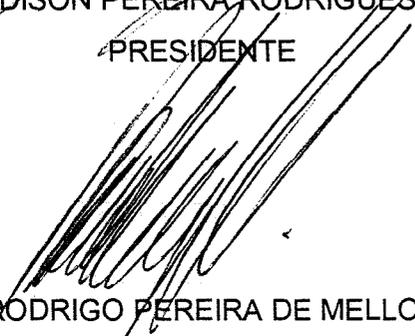
## INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 16 DEZ 1998

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em : 16 DEZ 1998

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL