



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13805.004478/96-65
Recurso nº 167.189 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.361 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente SISGRAPH LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

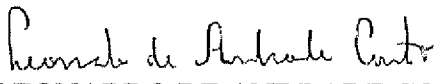
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercícios: 1992, 1993, 1994, 1995

Ementa: VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. 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. Antes da vigência do art. 8º da Lei nº 8.541/1992 (período-base 1991 e ano-calendário 1992), se o contribuinte comprova que não corrigiu as obrigações, não há que se exigir a correção das contas que abrigam os valores depositados judicialmente. Entretanto, na vigência do mencionado dispositivo (anos-calendário 1993 e 1994), tal raciocínio não se aplica, visto que, ainda que as variações monetárias passivas incidentes sobre tributos questionados judicialmente e com exigibilidade suspensa houvessem sido contabilizadas, deveriam ser excluídas para fins de apuração do lucro real, restando plenamente exigíveis as variações monetárias ativas incidentes sobre valores depositados judicialmente, objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência do IRPJ sobre as variações monetárias ativas de valores depositados judicialmente no período-base de 1991 e no ano-calendário de 1992, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ricardo Luiz Leal de Melo e Valmir Sandri que davam provimento.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 12 NE / 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Fábio Soares de Melo, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

SISGRAPH LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 5502, de 26/07/2004, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado pelo relator do processo por ocasião do julgamento em primeira instância, a seguir transcrito.

Trata-se de Auto de Infração (fls. 02/04), lavrado em 18/04/96, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), para exigência de crédito tributário, no valor de 394.203,64 UFIR (trezentas e noventa e quatro mil, duzentas e três Unidades Fiscais de Referência e sessenta e quatro centésimos), incluída a multa de ofício no percentual de 100% (cem por cento) e os juros de mora calculados até 17/04/96.

2. De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (fls. 02/04) e do Termo de Verificação Fiscal - IRPJ (fls. 99/100), anexo ao auto de infração, o crédito tributário foi constituído em razão de terem sido apuradas as infrações abaixo descritas.

Provisões Não Autorizadas

3. Falta de adição ao Lucro Real dos valores provisionados a título de FINSOCIAL, sendo que o contribuinte estava questionando judicialmente esta contribuição, e que os valores foram lançados em contra-partida à conta redutora da receita bruta. O auditor fiscal aponta que tal falta contraria o art. 220 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 - RIR/1980, pois esta seria uma provisão não autorizada. Os valores apurados se referem ao ano-calendário 1991 e primeiro semestre de 1992, e estão demonstrados nas planilhas às fls. 87 e 88, resultando nos seguintes valores:

Período de Apuração	Provisões Não Autorizadas
1991	Cr\$ 40.611.104,00
06/1992	Cr\$ 37.292.093,65

4. Foram capitulados como enquadramento legal os artigos 157 e parágrafo 1º; 191 e §§; 220; e 387, inciso I, do RIR/1980.

Omissão de Variações Monetárias Ativas

5. Foi apurada omissão de variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais relativos ao INSS, PIS e FINSOCIAL. Quanto a este último, ficou ressaltado que o contribuinte ofereceu à tributação parte dos rendimentos, em 24/03/94, quando levantou parcela do depósito judicial, entretanto, sem o pagamento de multa e juros de mora, ficando configurada postergação do IRPJ e Adicional. Os

valores apurados se referem aos anos-calendário 1991, 1992 (primeiro e segundo semestre), 1993 e 1994, e estão demonstrados nas planilhas às fls. 89 até 98, resultando nos seguintes valores:

Período de Apuração	Variação Monetária Ativa dos Depósitos	
1991	Cr\$	18.714.174,86
06/1992	Cr\$	137.000.533,89
12/1992	Cr\$	566.432.697,20
1993	CR\$	17.466.449,46
1994	R\$	64.047,54

6. Foram capitulados como enquadramento legal os artigos 157 e § 1º; 175; 254, inciso I e parágrafo único; e 387, inciso II do RIR/1980, e artigo 320, § 1º, item f do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94 – RIR/94.

Contestação

7. O contribuinte foi cientificado do lançamento em 18/04/1996 (fl.02), impugnando-o em 17/05/1996 (fls.103/157).

8. Inicialmente, a impugnante contesta a suposta infração ao art. 220 do RIR/80, alegando que inexistia dispositivo neste regulamento que tratasse os tributos ou contribuições depositados judicialmente como provisão não autorizada, portanto, deveriam ser tratados como custos ou despesas operacionais dedutíveis no período base de incidência do fato gerador, nos termos de seu art. 225. Assevera que, somente a partir de 1º de janeiro de 1993, com a vigência dos artigos 7º e 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, os tributos e contribuições passaram a ser dedutíveis quando pagos, e sua contabilização como custo ou despesa considerada como redução indevida do lucro real nos caso em que estivessem com sua exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172/66.

9. Aponta que os valores apurados pela fiscalização são relativos a períodos anteriores a 1º de janeiro de 1993, e, conseqüentemente, não estariam sujeitos às restrições de dedutibilidade advindas com a Lei nº 8.541/92. Trazendo, ainda, considerações de ordens constitucionais e contábeis contrárias a esta nova forma tributação.

10. Neste mesmo sentido, transcreve Ementas de Acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes em que foi reconhecida dedutibilidade dos tributos e contribuições referentes a períodos de apurações anteriores à vigência da Lei nº 8.541/92, independentemente de seu pagamento ou suspensão de sua exigibilidade.

11. Com relação aos valores autuados a título de omissão variação monetária ativa, a impugnante alega que a correção monetária decorrente de depósitos judiciais, até que seja proferida a decisão final da lide, não representa disponibilidade econômica ou jurídica, portanto não poderia ser entendida como renda tributável, nos termos do art. 43, incisos I e II, da Lei nº 5.172 de 25/10/1966 - CTN.

12. Sustenta a tese de que o reconhecimento desta variação monetária como fato tributável estaria sujeito a uma condição suspensiva, nos termos dos artigos 116, inciso II, e 117, inciso I, do CTN, qual seja, que ação judicial seja julgada procedente.



13. Respalhando sua argumentação, apresenta Ementas de Acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes contrários à tributação das variações monetárias dos depósitos judiciais sob a mesma argumentação de indisponibilidade do depósito judicial.

14. Protesta, ainda, que, caso não fosse acolhida sua argumentação inicial, e devesse a variação monetária ativa ser reconhecida imediatamente, antes da decisão do processo, auditor fiscal deveria ter reconhecido a correspondente variação monetária passiva dos tributos a recolher, mantendo assim inalterado os resultados apurados pela impugnante nos diversos exercícios. Lembrando que, somente a partir de 1º de janeiro de 1993, passou a vigorar legislação que impusesse a obrigação de efetuar a adição ao lucro real dos valores depositados judicialmente, e que, além disso, a dedução das variações monetárias de obrigações estava prevista no art. 254, inciso II, do RIR/80.

15. A impugnante apresentou, ainda, contestações relativas aos autos de infrações referentes à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e ao Imposto Sobre o Lucro Líquido.

16. Finalizando sua contestação, a impugnante assevera que o auto de infração se encontra viciado, fazendo referência a dois valores para o mesmo exercício de 1992, devendo ser suprimida esta falha, sob pena de ocorrência de nulidade insanável. Requer, ainda, a juntada de novos documentos e a realização de perícias, com o objetivo de provar todo o alegado.

A 1ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 5502, de 26q07/2004 (fls. 161/176), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe argüir a nulidade do Auto de Infração se em sua defesa a impugnante demonstra inteiro conhecimento da matéria em litígio.

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Deve ser considerado não formulado, o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido, quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995



Ementa: DESPESAS COM TRIBUTOS. DEDUTIBILIDADE.

São admissíveis como dedutíveis segundo o regime de competência as despesas com tributos incorridas nos períodos-base de 1991 e 1992, ainda que questionados judicialmente.

DEPÓSITOS JUDICIAIS. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA.

Integrando os depósitos judiciais o patrimônio do depositante, a variação monetária ativa deles decorrente representa disponibilidade jurídica de renda constituindo-se em fato gerador do imposto sobre a renda.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de ofício de 100% deverá ser reduzida para 75%, em face da retroatividade benigna da penalidade prevista no Código Tributário Nacional.

Esclareço, por oportuno, que:

- (i) a infração intitulada “provisões não autorizadas” foi integralmente afastada;
- (ii) a infração intitulada “omissão de variações monetárias ativas” foi parcialmente afastada (apenas a parcela referente à variação monetária contabilizada até o ano-calendário 1992, relativa ao Finsocial, ao restar comprovado que o contribuinte não contabilizou a respectiva variação monetária passiva); no que toca a esta infração, para os anos calendário 1993 e 1994 houve ainda um segundo fundamento para a decisão, a saber, a alteração legislativa introduzida pelo art. 8º da Lei nº 8.541/1992: as variações monetárias passivas de tributos discutidos judicialmente passaram a ser indedutíveis; desta forma, “a receita continua a ser tributada, mas a exclusão da despesa só se dará ao final da lide, se devida”; e
- (iii) a multa de ofício foi reduzida de 100% para 75%, em face do princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades.

Ciente da decisão de primeira instância em 22/04/2008, conforme documento à fl. 213, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/05/2008 conforme carimbo de recepção à folha 197.

No recurso interposto (fls. 198/222), a interessada aduz argumentos que podem ser assim sintetizados:

- Afirma que não ocorreu redução na base de cálculo do IRPJ pela não contabilização das variações monetárias ativas sobre depósitos judiciais, em razão de seu procedimento de igualmente não contabilizar as variações monetárias passivas sobre as obrigações tributárias contabilizadas em seu passivo. Sustenta que todos os seus livros seriam conhecidos e auditados pela fiscalização, e junta aos autos cópias extraídas dos livros Razão de 1991 a 1994, com o que pretende comprovar suas assertivas. Colaciona jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que o instituto da correção monetária teria o objetivo de neutralidade das demonstrações financeiras em face dos efeitos da inflação.



- Reclama, ainda, que seria ônus do Fisco demonstrar que a contribuinte teria contabilizado as variações monetárias passivas e não as ativas, causando assim desequilíbrio na base de cálculo da contribuição. Ao assim não proceder, o próprio Fisco teria dado causa à insubsistência do lançamento, conforme jurisprudência que colaciona.
- Na sequencia, a recorrente insiste em que não estaria obrigada a adicionar a variação monetária ativa sobre valores depositados judicialmente, visto que tais valores estariam sujeitos a condição suspensiva e, em decorrência, não teria ocorrido o fato gerador do IRPJ. Por sua ótica, tal somente viria a ocorrer no momento em que tivesse uma decisão judicial a seu favor, que lhe permitisse efetuar o levantamento desses recursos. Colaciona jurisprudência administrativa em favor de sua tese.
- A recorrente retorna, então, ao tema das variações monetárias passivas dos tributos questionados judicialmente (as quais não teriam sido contabilizadas) para afirmar sua dedutibilidade à vista do regime de competência, combatendo o entendimento esposado em primeira instância, de que, a partir da vigência da Lei nº 8.541/1992, não mais seria possível a dedutibilidade das variações monetárias passivas decorrentes de tributos depositados judicialmente. Reitera a tese da neutralidade da correção monetária, sustentada por mais jurisprudência e por manifestações das Superintendências Regionais da Receita Federal.
- A recorrente reclama contra a exigência relativa aos depósitos judiciais feitos em 1991 e 1992, antes da vigência da Lei nº 8.541/1992, em violação ao princípio da anterioridade tributária.
- A contribuinte sustenta que, em relação às contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL, as respectivas normas de regência impunham o respeito ao princípio da competência, o que não teria sido alterado pela Lei nº 8.541/1992. Colaciona jurisprudência administrativa, e conclui com o pedido de insubsistência do lançamento das variações monetárias ativas desses dois tributos.
- A interessada sustenta que o acórdão recorrido teria reconhecido, no que toca ao Finsocial, que o contribuinte teria efetuado o pagamento do tributo ao levantar os valores depositados em 1994. No entanto, sem qualquer justificativa, teria mantido a exigência do tributo, aplicando ainda a multa de ofício de 75%. A seu ver, tal procedimento caracterizaria a imposição de dupla tributação sobre o mesmo fato.
- Alega a ocorrência de prescrição intercorrente, uma vez que entre a data em que o contribuinte apresentou a impugnação (17/05/1996) e a data do julgamento (26/07/2004) ter-se-iam decorrido mais de oito anos.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Após a decisão de primeira instância, resta em discussão tão somente parte da infração objeto de lançamento original, decorrente da falta de contabilização das variações monetárias ativas incidentes sobre valores de tributos depositados judicialmente. No período-base 1991 e nos dois semestres do ano-calendário 1992 tais variações monetárias incidem exclusivamente sobre depósitos da contribuição previdenciária (INSS). No ano-calendário 1993 as variações monetárias incidem sobre depósitos de INSS, de PIS e de FINSOCIAL, inclusive a parcela que o Fisco entendeu tratar-se de postergação. No ano-calendário 1994 as variações monetárias incidem sobre depósitos de INSS, de PIS e de FINSOCIAL.

Desde a impugnação, entre outros argumentos, o sujeito passivo sustentava que as variações monetárias ativas que deixou de oferecer à tributação seriam equilibradas (ou neutralizadas) pelas variações monetárias passivas, incidentes sobre as obrigações contabilizadas em seu passivo, as quais, em procedimento análogo ao adotado com relação às variações ativas, não teriam sido contabilizadas. Desta forma não teria havido qualquer redução na base de cálculo do IRPJ, visto que a falta de contabilização de variações monetárias ativas e passivas teria o mesmo efeito que a contabilização de ambas.

O acórdão combatido firmou seu entendimento acerca da obrigatoriedade de reconhecimento contábil das variações monetárias, mas deferiu apenas parcialmente o pleito da então impugnante, ao argumento de que faltariam provas, nos autos, acerca do alegado procedimento da contribuinte. É esclarecedor, nesse sentido, o conteúdo dos parágrafos 53 a 61, a seguir transcritos (grifo no original):

53. Até o ano-calendário de 1992, como não havia restrições quanto a dedutibilidade de tributos não pagos e/ou com exigibilidade suspensa e considerando que o acessório acompanha o principal, o registro das variações monetárias ativa e passiva relativas às contas de direito de crédito e de obrigação não afetavam a apuração do lucro real do período, uma vez que deviam ser aplicados os mesmos índices de correção.

54. Nos anos-calendário de 1993 e 1994, a legislação fiscal passou a dar tratamento diverso às despesas com tributos. Com a vigência da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, conforme o disposto no seu artigo 7º passaram a ser considerados indedutíveis na apuração do lucro real os tributos não pagos, devendo, desse modo, ser adicionados ao lucro real os tributos incorridos naquele período-base, quando eram pagos em período subsequente, até mesmo atendendo aos prazos de vencimento dos tributos e no seu artigo 8º passaram a ser consideradas como redução indevida do lucro real, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições e sua respectiva atualização monetária, cuja exigibilidade estivesse suspensa nos termos do art. 151 do CTN, houvesse ou não depósito judicial em garantia.



55. Os tributos passaram a ser dedutíveis apenas quando pagos, por isso, na hipótese de questionamento judicial, como os tributos não são pagos e apenas é depositado o valor equivalente, tais tributos passaram a ser indedutíveis devendo ser adicionados ao lucro real até a decisão final da lide. Idêntico procedimento deve ser adotado em relação à variação monetária passiva decorrente da atualização monetária de contas de obrigações de tributos a recolher, haja vista a aplicação do princípio de que o acessório segue o principal, conforme previsto na legislação citada.

56. A partir do ano-calendário de 1995, com o disposto no artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, os tributos e contribuições voltaram a ser dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, exceto quando estivessem com a exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

57. Portanto, continuaram a ser adicionados ao lucro real os tributos e contribuições questionados judicialmente e seus acessórios, que tiverem sua exigibilidade suspensa nas hipóteses mencionadas no item anterior, aplicando-se as mesmas considerações relativas aos anos-calendário de 1993 e 1994.

58. Dessa forma, somente em relação aos depósitos judiciais referentes aos períodos de apurações encerrados até 1992, poderia se alegar que a tributação das variações monetárias ativas se anularia com as passivas, não afetando o resultado tributável. Além disso, caberia à impugnante provar que deixou de proceder à devida atualização da conta da obrigação no passivo, por entender que a variação monetária ativa relativa aos depósitos judiciais se anularia com a variação monetária passiva.

59. No presente caso, a impugnante não demonstrou a ausência do reconhecimento da variação passiva das obrigações constituídas até o ano-calendário de 1992, o que representa a integralidade dos valores depositados a título de FINSOCIAL e a uma parcela do INSS. Para comprovar o alegado, bastaria ter juntado aos autos o razão contábil das contas do passivo relativas às obrigações tributárias a recolher. **Somente em relação ao FINSOCIAL, tendo o auditor fiscal acostado aos autos o razão contábil desta obrigação até o ano-calendário de 1992 (fls. 14, 16 e 18), pôde-se verificar ausência de contabilização da atualização monetária passiva, em consequência, deve ser exonerada a parcela do valor autuado relativo a este período de apuração.**

60. A partir de 1993, a legislação fiscal passou a exigir a adição ao lucro real da despesa relativa ao tributo, enquanto não pago ou suspensa sua exigibilidade. Como ambas, a receita e a despesa, devem ser registradas contabilmente quando incorridas e, considerando que não houve nenhuma alteração na legislação quanto às variações monetárias ativas relativas aos depósitos judiciais, a receita continua a ser tributada, mas a exclusão da despesa só se dará ao final da lide, se devida.

61. A legislação criou, de fato, uma diferença temporal entre a tributação da receita e a dedução da despesa, mas, enfatize-se, é uma diferença apenas quanto ao momento da tributação, não trazendo qualquer aumento na carga tributária.

No recurso voluntário, a interessada insiste em seu argumento, fazendo acostar aos autos cópias de páginas de seus livros Razão de 1991 a 1994 (fls. 224/264), com o que pretende provar suas afirmações de que não teriam sido contabilizadas as variações monetárias passivas. De se ressaltar que tal procedimento foi quase “sugerido” pelo julgador de primeira instância, no parágrafo 59, acima.

Antes de passar à análise dos documentos, duas considerações devem ser feitas. Em primeiro lugar, deve ser rechaçada a afirmação da recorrente de que caberia ao Fisco provar que teriam sido contabilizadas as variações monetárias passivas. Tal afirmação (de que

não foram contabilizadas) partiu da recorrente, sujeito passivo da obrigação tributária, como tentativa de modificar ou extinguir o direito – crédito tributário – alegado pelo sujeito ativo. Em tais condições, o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita.

Em segundo lugar, estabelecido a quem cabe o ônus da prova, é de se verificar se tais documentos podem ser trazidos aos autos nesta fase processual. A rigor, não caberia seu acolhimento como provas, em face do instituto da preclusão, tratado pelo art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

A aplicação de tal instituto, no entanto, tem sido feita de maneira mais amenizada por este Conselho, em face dos princípios da verdade material e da formalidade moderada no processo administrativo fiscal, especialmente em se tratando de provas documentais, a reforçar e complementar alegações e provas anterior e tempestivamente apresentadas, exatamente como é o presente caso. Boa parte da infração por omissão de variações monetárias ativas foi afastada, em face da constatação pela autoridade julgadora de que havia nos autos provas suficientes de que as correspondentes variações monetárias passivas igualmente não haviam sido contabilizadas. O que a ora recorrente faz é trazer “*mais do mesmo*”, ou, em outras palavras, trazer elementos que buscam provar, também para a parte que remanesceu da autuação, a não contabilização das variações monetárias passivas, de tal forma a afastar integralmente a exigência.

Diante do exposto, passo a examinar os documentos de fls. 224/264, a verificar se socorrem as pretensões da recorrente, e em que extensão.

Os documentos de fls. 224/230 se referem ao PIS e, de sua análise, constato que o contribuinte contabilizou os depósitos em seu ativo, sem atualização por variações monetárias ativas (o que já havia sido constatado desde a autuação), e contabilizou as obrigações correspondentes em seu passivo, sem variações monetárias passivas. Isso pode ser constatado para os anos-calendário 1993 e 1994, exatamente aqueles nos quais se deu a autuação.

Os documentos de fls. 231/255 se referem ao INSS e, de sua análise, constato que o contribuinte contabilizou os depósitos em seu ativo, sem atualização por variações monetárias ativas (o que já havia sido constatado desde a autuação), e contabilizou as obrigações correspondentes em seu passivo, sem variações monetárias passivas. Isso pode ser constatado para todo o período objeto de autuação, a saber, o período-base 1991, os dois semestres do ano-calendário 1992 e os anos-calendário 1993 e 1994.

Os documentos de fls. 256/264 se referem ao FINSOCIAL e, de sua análise, constato que o contribuinte contabilizou os depósitos em seu ativo até março/1992, sem atualização por variações monetárias ativas (o que já havia sido verificado desde a autuação), e contabilizou as obrigações correspondentes em seu passivo, no mesmo período, sem variações monetárias passivas. No período-base 1991, as obrigações foram registradas na conta de passivo código 21361. A partir do ano-calendário 1992, ocorreu reclassificação contábil para a conta de passivo código 846.

Em face destas constatações, deve-se dar razão à recorrente, no que tange ao argumento do equilíbrio no resultado. A correção monetária (na qual está inserido o reconhecimento contábil de variações monetárias ativas e passivas) tem por finalidade a neutralidade das demonstrações financeiras, afastando ou minimizando os efeitos da inflação. Se, por um lado, é inconteste que o lucro contábil, ponto de partida para a determinação da

base de cálculo do IRPJ, foi reduzido pela falta de contabilização das variações monetárias ativas incidentes sobre os depósitos judiciais e respectivas contrapartidas (receitas financeiras), o mesmo lucro contábil foi aumentado, em idêntico montante, pela ausência das contrapartidas (despesas financeiras) das variações monetárias passivas incidentes sobre as obrigações tributárias registradas no passivo, o que restou comprovado com a documentação apresentada pela recorrente.

Esse equilíbrio já foi reconhecido em várias decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bastando, a título exemplificativo, o acórdão a seguir transcrito:

IRPJ VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA DEPÓSITOS JUDICIAIS
- O instituto da correção monetária tem por objetivo assegurar a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, face os 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. (Ac. CSRF/01-02.868, publicado no DOU de 14/12/2000)

No que toca aos fatos geradores ocorridos no período-base 1991 e nos dois semestres do ano-calendário 1992, as considerações precedentes são suficientes para afastar a exigência remanescente. Entretanto, para os fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1993 e 1994, a autoridade julgadora em primeira instância trouxe um segundo fundamento, o qual passo a apreciar.

Entendeu a Turma Julgadora que, a partir da vigência do art. 8º da Lei nº 8.541/1992, teria sido introduzida uma distinção temporal na apropriação ao resultado fiscal das variações monetárias ativas e passivas decorrentes de tributos depositados judicialmente. Enquanto aquelas (ativas) continuariam sujeitas ao regime de competência, estas (passivas) somente poderiam reduzir o resultado fiscal ao final da lide, se favorável ao sujeito passivo.

Eis o mencionado dispositivo legal (grifos não constam do original):

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 1.598, 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 depósito judicial em garantia.

Amparada em doutrina e jurisprudência, a recorrente sustenta que tais disposições trariam distorções na apuração do montante real da renda, infringindo os arts. 43 e 44 do CTN.

Não resta qualquer dúvida quanto ao fato de que as variações monetárias ativas (VMA) são tributáveis. Esse ponto foi bem esclarecido no acórdão recorrido, não cabendo a ele qualquer reparo, e também já foi objeto de decisão unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão CSRF/01-05.168, de 29/11/2004, processo nº 11131.001088/95-14, da relatoria do eminente Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima. O excerto a seguir transcrito é elucidativo de seus fundamentos:



A questão a ser solucionada cinge-se a exigência da receita de variação monetária ativa de depósitos judiciais, se no momento em que são atualizados monetariamente ou ao final do litígio judicial correspondente.

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

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

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

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

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

Observe-se o entendimento majoritário acerca desses conceitos é que "... disponibilidade econômica da renda é a posse física e efetiva do numerário que acresce o patrimônio. Configura-se pelo recebimento financeiro da renda. A disponibilidade jurídica é a posse do direito à renda, representada por um bem ou um crédito líquido e certo, que embora temporariamente não represente a posse física da renda, já se agregou ao patrimônio da pessoa jurídica, sendo esta legalmente capacitada de dispor deste direito".¹

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

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

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

devolução ao final do litígio em caso de decisão favorável. Em qualquer das hipóteses, o recurso financeiro será utilizado pela empresa como já exposto.

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

Nessa linha de raciocínio, ocorrendo aumentos patrimoniais descritos na norma; e os aumentos patrimoniais foram escriturados pela sociedade conforme o regime contábil de competência há previsão de que os tributos relacionados tenham seu recolhimento efetuado.

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

O efeito compensatório das variações monetárias passivas (VMP) no resultado, fundamento para afastar o tributo até o ano-calendário 1992, não pode ser invocado aqui, visto que, mesmo que as VMP houvessem sido contabilizadas, teriam que ser excluídas do lucro real para fins fiscais, à vista do art. 8º da Lei nº 8.541/1992. Descabem os argumentos de que aquele dispositivo legal teria distorcido o conceito de renda para fins tributários. Se é o próprio texto legal que expressamente introduz a distinção de tratamento e a indedutibilidade daquelas despesas, não cabe ao aplicador da lei nem ao julgador administrativo acatar razões que, em última análise, implicariam negar aplicabilidade à lei.

Desta forma, o que permanece é a exigibilidade das variações monetárias ativas de tributos depositados judicialmente nos anos-calendário 1993 e 1994. Observo, ainda, que as variações monetárias ativas são exigíveis nesses anos em face do regime de competência, ainda que os depósitos do principal tenham sido feitos em anos anteriores, inexistindo, aqui, qualquer violação ao princípio da anterioridade tributária, como deseja a contribuinte. Outro ponto a ressaltar é que o texto do art. 8º da Lei nº 8.541/1992 se refere a tributos e contribuições, alcançando, por óbvio, também as contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL e alterando, exclusivamente no que toca às suas disposições, o princípio da competência.

A interessada sustenta que o acórdão recorrido teria reconhecido, no que toca ao Finsocial, que o contribuinte teria efetuado o pagamento do tributo ao levantar os valores depositados em 1994. No entanto, sem qualquer justificativa, teria mantido a exigência do tributo, aplicando ainda a multa de ofício de 75%. A seu ver, tal procedimento caracterizaria a imposição de dupla tributação sobre o mesmo fato.

Não lhe assiste razão. De fato, o Fisco reconhece que parte dos depósitos de Finsocial, levantados no ano de 1994, teriam sido oferecidos à tributação extemporaneamente. No entanto, de forma coerente, as variações monetárias ativas correspondentes a esses valores receberam o tratamento de mera postergação do pagamento do tributo, sendo calculadas em demonstrativos separados. As insuficiências apuradas mediante o procedimento denominado *imputação de pagamento* foram, então, adicionadas às demais omissões de VMA, para fins do cômputo do total devido. Não vislumbro, assim, a dupla incidência tributária sobre o mesmo



fato, como quer a recorrente, e reputo correta a incidência da multa de ofício sobre os valores insuficientemente recolhidos, conforme demonstrados pelo Fisco.

Finalmente, a recorrente alega a ocorrência de prescrição intercorrente, uma vez que entre a data em que o contribuinte apresentou a impugnação (17/05/1996) e a data do julgamento (26/07/2004) ter-se-iam decorrido mais de oito anos.

A matéria é conhecida e pacífica no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a ponto de resultar na súmula CARF nº 11, a seguir transcrita. As súmulas CARF constam do Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21/12/2009 (DOU de 22/12/2009), e são de observação obrigatória por seus membros por força do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (DOU 23/06/2009).

Súmula CARF Nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Em conclusão, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, para afastar a incidência do IRPJ sobre as variações monetárias ativas de valores depositados judicialmente no período-base 1991 e no ano-calendário 1992.



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator