



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 15374.000.238/99-50  
Recurso n.º : 127.420 – “EX OFFICIO”  
Matéria: : I.R.P.J. e OUTROS – Exercícios de 1994 a 1996  
Recorrente : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ  
Interessada : M. AGOSTINI S. A.  
Sessão de : 21 de setembro de 2001  
Acórdão n.º : 101-93.630

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO “EX OFFICIO”** – Tendo o Julgador *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso de Ofício negado.

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

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM : 30 JUL 2002

Processo n.º : 15374.000.238/99-50  
Acórdão n.º : 101-93.630

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e LINA MARIA VIEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a final downward stroke, positioned to the right of the text.

Processo n.º : 15374.000.238/99-50  
Acórdão n.º : 101-93.630

3

Recurso n.º : 127.420 – “EX OFFICIO”  
Recorrente : DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ

## RELATÓRIO

O DELEGADO DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL no Rio de Janeiro – RJ, recorre de Ofício a este Colegiado, em conseqüência de haver considerado improcedente, em parte, o lançamento formalizado através do Auto de Infração de fls. 82/111 (IRPJ) e fls. 112/121 (CSLL), lavrado contra a pessoa jurídica M. AGOSTINI S/A, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993.

As irregularidades apuradas, descritas no Termo de Constatação e Verificação (fls. 78/81), referem-se a - com referência a IRPJ, no período de apuração de 31/01/1994 a 30/11/1996 - 1 – Omissão de variações monetárias ativas; 2 – Glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente e 3 – Ajustes decorrentes de equivalência patrimonial. No que pertine a CSLL, no ano-calendário de 1994, a falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido.

Não se conformando com a exigência tributária, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fls. 130/137.

A decisão da autoridade julgadora monocrática tem esta ementa:

“Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 31/01/1994 a 30/11/1996

Ementa: OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

A correção monetária dos depósitos judiciais não são apropriados como receita enquanto permanecer a lide, tendo em vista a indisponibilidade



Processo n.º : 15374.000.238/99-50  
Acórdão n.º : 101-93.630

4

econômica e jurídica dessa atualização. Além disso, a correção monetária do depósito judicial (conta do ativo) não produz efeito tributário, pois equilibra-se com o lançamento de igual valor em conta do passivo (provisão para pagamento de tributo discutido judicialmente).

#### ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS

O ágio na aquisição de investimentos sujeitos a avaliação pelo método de equivalência patrimonial é inconfundível com reavaliação espontânea.

#### PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE

Não há que se falar em compensação indevida de prejuízo fiscal em face da improcedência das demais infrações.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE”.

Dessa Decisão a D. Autoridade Julgadora de Primeiro Grau recorreu de ofício a este Conselho, tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972, com a nova redação dada pelo Artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997 e Portaria MF nº 333, de 1997.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Autoridade Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748, de 1993, por haver exonerado o Sujeito Passivo do Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada normal legal.

Peço vênia à Autoridade julgadora singular para reproduzir trechos das razões de decidir nos quais, com brilhantismo e acerto, não acolheu os infundados valores lançados pela Fiscalização, pois, nos moldes em que foi efetuado, o lançamento não teria como prosperar, *verbis*:

"De maneira preambular, é de se citar que a ciência contábil, no país, preconiza a utilização do chamado **regime de competência** no registro contábil dos fatos ocorrentes numa empresa, seja esta comercial, industrial, prestadora de serviços ou mesmo exclusivamente financeira.

A aplicação do citado regime não corresponde a uma faculdade, mas obrigação decorrente de preceito legal, inserido tanto na lei comercial, como na legislação fiscal. Nesse sentido, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S. A.), em seu artigo 177, *caput*, dispõe que:

.....  
Acompanhando a lei comercial, a legislação de regência do imposto de renda, por seu turno, em várias de suas passagens, consigna também a obrigatoriedade de aplicação do regime de competência na apuração dos resultados sujeito à incidência desse imposto.

.....  
Expressando de forma prática e singela, **regime de competência**, cujo conceito se opõe ao do regime de caixa, traduz-se numa técnica de escrituração contábil, segundo a qual, as receitas e despesas hão de ser contabilmente apropriadas no momento de ocorrência desses eventos, independentemente do recebimento ou pagamentos dos preços de um e de outro (art. 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, de 29/12/1993).

No que concerne às **variações monetárias acrescidas aos depósitos judiciais**, a legislação do imposto de renda, consolidada no Regulamento



aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994), considera como renda tributável as variações monetárias ativas, dentre as quais aquelas que se agregam aos depósitos judiciais realizados como garantia do direito, da Fazenda Pública, à percepção do crédito tributário, cuja legalidade está sendo objeto de litígio, proposto pelo interessado ao Poder Judiciário.

.....  
Advirta-se que as expressões “**de acordo com o regime de competência**” (*caput* do art. 320) e “**dos depósitos judiciais em garantia**” (letra “f” do § 1º) não estão explicitados no art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/1977. Inobstante, não podem ser acoimados de ilegais as normas acrescidas ao citado art. 320, visto que compatibilizam com as regras de escrituração contábil, mediante a observância do regime de competência, assim como a tributabilidade das variações monetárias dos depósitos judiciais tem previsão legal (dentre outros, o art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/1977).

Tendo a legislação do imposto de renda adotado, como regra, a obrigatoriedade do regime de competência, a observância desse método de escrituração evidentemente se torna um imperativo legal também na apropriação em conta de receita das variações monetárias adicionais aos depósitos judiciais. De modo que esse critério de apropriação há de ser observado, ainda que a advertência nesse sentido não estivesse contida no preceito consolidado do citado art. 320 do RIR/1994.

É de se repetir que é da essência do citado regime, o dever de apurar o resultado tributável, apropriado em conta de receita as variações monetárias, ainda que o valor desta não tenha sido recebido.

Todavia, não é demais salientar que a aplicação do regime de competência (tal como também ocorre nas hipóteses em que se exige o regime de caixa), apenas deve ser cogitado em consonância com as normas que disciplinam o instante de ocorrência do fato gerador do imposto de renda. Essa ressalva, até dispensável por demais cediça, implica examinar a teoria do fato gerador da obrigação tributária aplicada no âmbito da legislação do imposto de renda.

É sabido que o imposto de renda somente se torna devido após adquirida a **disponibilidade** da renda ou proventos de cuja tributação decorre essa espécie de tributo. Condicionante da tributabilidade da renda, a ocorrência dessa disponibilidade há que ser aferida, em primeiro lugar, à luz do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) (...).

.....  
Assim, pois, para que a renda se torne suscetível de tributação, basta que ocorra a sua disponibilidade: ou a econômica ou a jurídica. A ocorrência de só uma das duas legalmente previstas, é suficiente para considerar gerado o imposto de renda.

Se a disponibilidade **jurídica** antecede a **econômica**, tem-se nascida com a ocorrência daquela, a obrigação tributária a título de imposto de renda. De



sorte que, para fins de geração do tributo, a disponibilidade econômica apenas considera relevante quando precedente da jurídica.

De qualquer modo, a disponibilidade de renda, econômica ou jurídica, incorre se o seu valor, por razões fáticas ou jurídicas, não estiver em condições hábeis de integração ao patrimônio do contribuinte. Nesse caso, o que existe é uma **potencial disponibilidade**, irrelevante para suscitar a incidência do tributo.

A incidência do imposto de renda pressupõe, necessariamente, a ocorrência de real **acréscimo de riqueza**, de modo a produzir um aumento no patrimônio do contribuinte. Enquanto esse fenômeno não se concretizar, não haverá como cogitar-se da incidência do imposto.

É verdade que esse acréscimo de riqueza pode dar-se mediante disponibilidade jurídica, mas a verificação desta não produzirá efeitos tributários se o contribuinte, por força de óbices legais, estiver impedido de qualificar-se como titular da renda potencialmente disponível.

Em outras palavras, a **disponibilidade jurídica** que se considera capaz de provar a incidência do imposto de renda, é aquela cuja ocorrência permita inferir a possibilidade de transformar-se numa **disponibilidade econômica**, então materialmente fruível pelo seu titular. Desde que exista algo que a tanto se opõe, nada mais resta que não uma **disponibilidade apenas potencial**, incapaz de produzir imediatos efeitos no campo da tributação.

Quanto à **contrapartida da correção monetária dos direitos de crédito**, em princípio, pode ser admitido que a mesma, podendo já ser quantificada no período legalmente eleito para a sua apuração, se torna tributável tão logo se possa situa-la como integrante do patrimônio do contribuinte (o que pode suceder quando inexistente qualquer obstáculo de natureza jurídica, atendida, assim, a técnica do regime de competência).

Não é sempre assim o que pode ocorrer, relativamente às variações decorrentes de correções monetárias dos depósitos judiciais, como adiante se situa, de maneira exemplificativa.

Numa **primeira hipótese**, a realização desse depósitos, acolhidos ou exigidos pelo juiz perante o qual se processa a ação judicial, visa assegurar o cumprimento da obrigação tributária se o contribuinte, autor da ação, eventualmente não obtiver o sucesso objetivado. Na ocorrência de tal fato, o valor dos depósitos, evidentemente acrescidos da contrapartida de sua correção monetária, será obrigatoriamente convertido em renda da União, extinguindo-se, assim, o crédito tributário correspondente.

No caso de ser essa a hipótese que afinal se concretizar, não há, do ponto de vista legal, cabimento para submeter-se ao imposto o valor das variações monetárias, vez que estas, passando a constituir renda da União, não



constituíam disponibilidade (jurídica ou econômica) em proveito do contribuinte vencido na ação judicial.

Dentro dessa possível situação, é fantasioso afirma que o valor dos citados depósitos configura direito de crédito do contribuinte depositante. Não há como admitir tal afirmação se tais depósitos, vinculados como se acham à contenda judicial, só podem ser levantados mediante autorização do juiz que preside o litígio.

Pretender tributar as variações monetárias no caso da situação descrita, implica onerar o contribuinte com imposto incidente sobre a renda da qual não é ele o beneficiário. Tal pretensão, sabidamente, é repudiada pelo Direito.

Uma **segunda hipótese** (inversa à anterior), ocorre quando o contribuinte obtém sucesso na ação judicial proposta, uma vez transitada em julgado, quando então pode ser providenciado o levantamento dos valores depositados, inclusive daqueles que correspondem às variações monetárias.

Realizando-se tal hipótese, considera-se exteriorizada a ocorrência do fato gerador, em razão de que fica configurado o direito à percepção do imposto de renda incidente sobre as referidas variações monetárias.

Inobstante tais variações monetárias serem acrescidas mensalmente ao valor dos depósitos, o fato gerador do imposto, na situação aventada, só se considera ocorrido na data em que transitada em julgado a decisão judicial favorável ao contribuinte. Isto porque, até então, não poderá ser afastada a hipótese de que a decisão irreversível bem poderia ser contrária ao pretendido pelo autor da ação, caso em que não ocorreria o fato gerador.

Em outros termos, impõe-se considerar que a disponibilidade jurídica apta a gerar o imposto não se presume realizada tão só com a apuração das variações monetárias, seguida de sua apropriação mensal nos assentamentos da entidade depositária (devendo ser reproduzida na escrituração contábil do contribuinte em conta de resultado pendente), uma vez que tais operações, por si só, se consideram insuficientes para definir a pessoa que virá a assumir a titularidade das questionadas variações, podendo estas ou beneficiar o contribuinte depositante ou, como já exposto, a própria Fazenda Nacional.

Diante das alternativas que podem ser caracterizadas por decisão judicial irreformável, apenas aquela favorável ao pleito do contribuinte é que passa a ter relevância para os efeitos do imposto de renda. Enquanto inexistente a decisão judicial com tal característica, haverá, tão só, uma expectativa de realização do fato gerador.

Nesse passo, pode dizer-se que o tema em estudo, tendo por objeto o aspecto temporal do fato gerador, cujo conhecimento queda-se pendente do



resultado definitivo da ação judicial, identifica-se com a hipótese versada pelo art. 116 do CTN (...).

.....  
A questão relacionada com a disponibilidade de renda representada por variações monetárias, oriundas de depósitos judiciais, ajusta-se com propriedade ao disposto no art. 116 do CTN. Com efeito, a ocorrência do fato gerador, no caso em estudo, fica condicionada ao desfecho da ação judicial, quando então se define a titularidade dos valores objeto de depósitos.

É bem verdade que o juiz da causa, a seu talante, poderá autorizar o levantamento do depósito antes de concluída a lide judicial. Se isso vier a ocorrer, os valores em depósitos se tornam disponíveis na data da autorização, quando efetivamente se considera ocorrido o fato gerador.

Importa também acrescentar que a disponibilidade de renda implica na observância do regime de competência. Isto significa que, uma vez adquirida a disponibilidade jurídica de renda, esta se torna sujeita ao imposto em homenagem ao referido regime.

Afastado qualquer propósito de neutralizar essas colocações, o certo é que, no caso sob análise, a disponibilidade jurídica apenas se consubstancia com a decisão judicial irreformável, se esta favorece a tese de impetrante da ação.

Diante, portanto, das considerações expostas, reputadas suficientes para permitir adequada solução, é de se concluir que a disponibilidade jurídica das variações monetárias decorrentes de depósitos judiciais em garantia, para fins de geração do imposto de renda, se considera ocorrida: a) quando proferida a decisão judicial com trânsito em julgado, se favorável ao pleito do contribuinte; e b) na data em que autorizado pelo juiz o levantamento do depósito, antes de encerrada a lide.

.....  
A pessoa jurídica, ao adquirir investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido da outra pessoa, deverá, de acordo com o artigo 329 do RIR/94, por ocasião da aquisição da participação societária, desdobrar o seu custo em:

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado mediante a aplicação, sobre o patrimônio líquido da coligada ou controlada, da percentagem da participação do contribuinte na empresa;

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor apurado no item anterior.

O valor do patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas.



Processo n.º : 15374.000.238/99-50  
Acórdão n.º : 101-93.630

10

No encerramento de cada período-base, o valor do investimento, após a correção monetária do balanço, deverá ser ajustado com base no novo valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

O ajuste não influirá na subconta de ágio ou deságio. Isso significa que o aumento ou a diminuição de valor do investimento será refletido na subconta que registra o valor do patrimônio líquido. Para isso, basta aplicar o percentual de participação no capital sobre o patrimônio líquido da investida na data do balanço e verificar a relação.

O ágio ou deságio permanecerá até a data de sua amortização ou baixa do investimento.

Não existe restrição, na legislação do imposto de renda, a que uma pessoa jurídica, que adquira participação societária em outra empresa, efetue o pagamento de ágio, ainda que a aquisição se processe junto à empresa ligada ao adquirente.

Como se verifica do exame dos autos, o interessado, em 28/04/1994, adquiriu partes beneficiárias de Industrial M. Agostini (fl. 41), (...). Em 30/04.1994, optou por converter estas ações. Na conversão, o valor da operação foi contabilizado como ágio (fl. 12, do anexo 1).

Ora, tratando-se de ágio, este deve ser excluído na apuração do resultado da equivalência patrimonial. Assim, o resultado de equivalência patrimonial apurado pelo interessado está correto, não se aplicando a hipótese de reavaliação espontânea. (...).”

O Julgador “*a quo*”, por decorrência, reconheceu à autuada o direito à compensação dos prejuízos, como também afastou a exigência da Contribuição Social.

Nego Provimto ao Recurso de Ofício.

Brasília - DF, 21 de setembro 2001.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR