



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10830.007246/00-58
Recurso nº. : 130.821
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs: 1996 a 1999
Recorrente : SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO S.A.
Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP
Sessão de : 05 de dezembro de 2002
Acórdão nº. : 101-94.037

IRPJ – DESPESAS – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – Na apuração do limite de dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, deve ser considerada a conta representativa do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF-1990, componente do grupo do patrimônio líquido.

REGIME DE COMPETÊNCIA – RECEITA FINANCEIRA – RECONHECIMENTO – Os ganhos provenientes de juros auferidos na aplicação de recursos financeiros, devem ser apropriados com observância do princípio da competência, independentemente do recebimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL E PIS-REPIQUE - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes ou reflexos relativos a Contribuição Social sobre o Lucro e PIS/Repique.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a glosa dos juros sobre o capital próprio e variação monetária decorrente, bem como recompor os prejuízos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA, PAULO ROBERTO CORTEZ e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

RECURSO Nº. : 130.821
RECORRENTE : SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO
S.A.

RELATÓRIO

SOCIEDADE DE ABASTECIMENTO DE ÁGUA E SANEAMENTO S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado através da petição de fls. 444/466, contra o Acórdão nº 532, de 22/02/02, prolatado pela 3ª Turma da DRJ em Campinas – SP, fls. 416/436, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 04 e PIS, fls. 19.

As irregularidades fiscais que motivaram a constituição do crédito tributário em questão referem-se a omissão de receitas financeiras, glosa de despesas financeiras, compensação indevida de prejuízos fiscais, inobservância do regime de escrituração de despesas, correspondentes aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 254/274, seguiu-se a decisão de primeira instância, cuja ementa tem a seguinte redação:

"PAF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO FORA DO ESTABELECIMENTO.

Não é nulo o procedimento fiscal quando a autoridade tributária competente observa todas as formalidades legais na sua constituição, ainda que os termos fiscais intercorrentes ou o próprio auto de infração tenham sido lavrados fora do estabelecimento autuado.

IRPJ

DECADÊNCIA

Não está atingido pelo instituto da decadência o crédito tributário constituído na guarda do prazo estabelecido pelo art. 173 do CTN, ainda que para a caracterização do fato gerador tenham concorrido rubricas originadas em períodos

já decaídos mas cujos efeitos tributários se estendam por vários exercícios (diferença IPC/BTNF-1990).

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

No cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não devem ser consideradas as contas de patrimônio líquido representativas do saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC-BTNF-1990.

JUROS E VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS. DEDUTIBILIDADE. DECORRÊNCIA.

Uma vez consideradas indedutíveis a rubrica principal (remuneração dos juros sobre o capital próprio), são também indedutíveis, por decorrência, as despesas financeiras acessórias relativas aos juros e variações monetárias passivas sobre aquela.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. RECONHECIMENTO DE JUROS E DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.

O regime de competência recomendado pela legislação comercial foi encampado pela lei tributária para todas as empresas que estão obrigadas ou optaram em apurar os seus resultados com base no lucro real. Os juros ativos e as variações cambiais creditados em conta de titularidade do contribuinte devem ser reconhecidos no momento de sua disponibilidade jurídica independente de movimentação financeira.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. DECORRÊNCIA. IRREGULARIDADES CONSTATADAS NO PERÍODO-BASE EM QUE OS PREJUÍZOS FORAM GERADOS.

A reversão de prejuízos fiscais, para lucro real, em decorrência da apuração de irregularidades tributárias, justifica a glosa da correspondente compensação efetuada nos exercícios seguintes.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL.

A imposição de multa isolada por insuficiência de recolhimento deve respeitar a opção do contribuinte que exerceu a faculdade de suspender ou reduzir a antecipação mediante balancetes próprios. O imposto já apurado durante o ano-calendário deverá ser considerado para a constatação do montante recolhido a menor. No caso em tela, ainda que receitas tenham sido postergadas, sua

inclusão no período de competência não acarreta a insuficiência de recolhimento da estimativa mensal dada a existência de saldo a compensar de imposto apurado até o fechamento dos balancetes de suspensão.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA
CSLL – PÍS-REPIQUE**

Lavrado o auto de infração principal também devem ser constituídas as exigências reflexas que seguem a mesma orientação decisória daquela dada a relação de causa e efeito que as vincula.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%, a partir de 01/04/95, equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Tendo tomado ciência da decisão de primeira instância em 25/03/02 (doc. fls. 442), a interessada interpôs tempestivo recurso voluntário em 23/04/02, protocolo de fls. 443, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, com relação aos juros sobre o capital próprio, a diferença de correção monetária IPC/BTNF, a Lei nº 8.200/91, determinou que a mesma deveria ser escriturada em conta do patrimônio líquido, posto que a contabilização, no ano-calendário de 1991, do saldo da correção complementar de 1990, corresponde a um efetivo ajuste de exercício anterior, nos exatos termos do § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76;
- b) que, quando o art. 33 do Decreto nº 332/91, editado para regulamentar a Lei nº 8.200/91, determinou que o saldo da correção complementar fosse transferido para o patrimônio líquido, ele tão-somente observou e respeitou o comando estabelecido pela Lei das S/A;
- c) que o fato desse saldo ter sido contabilizado diretamente em conta do patrimônio líquido não altera a natureza contábil da

correção complementar (IPC/BTNF-1990), como incorretamente entendeu o autuante e também o relator do acórdão recorrido;

- d) que, no tocante ao cálculo dos juros que remuneram o capital próprio, o cômputo da reserva de reavaliação ainda não realizada é a única restrição contida na Lei 9.249/95, que não é a hipótese dos autos;
- e) que, com relação ao segundo item do auto de infração, dedutibilidade dos encargos incidentes sobre os juros creditados – decorrência, essa matéria tem o seu destino vinculado a dedutibilidade dos juros que remuneram o capital próprio, posto que sobre os valores creditados pela pessoa jurídica autuada, e não pagos à sua beneficiária, foram contratados a incidência de encargos sobre esses valores retidos pela empresa. O pagamento desses encargos foi autorizado pela IN SRF nº 12/99;
- f) que a objeção fiscal não alcança, portanto, o pagamento desses encargos, mas sim a existência dos juros que remuneram o capital próprio, que é a base de cálculo dos novos encargos pactuados;
- g) que, sendo reconhecidas as razões apresentadas no tópico anterior, também devem ser reconhecidas no presente, afastando a glosa das despesas financeiras correspondentes aos valores apropriados a título de juros e variações monetárias passivas incidentes sobre os juros que remuneram o capital próprio creditados à sua legítima beneficiária;
- h) que, o item relativo à apropriação tardia de variação monetária ativa deve ser afastado porque a receita financeira em questão, contrariamente ao entendimento do autuante, referendado pelo acórdão recorrido, foi corretamente reconhecida em 1997, pois antes dessa data, não havia disponibilidade sobre os respectivos créditos ou direitos;

- i) que, em 30/12/88, foi firmado Contrato de Repasse de Mútuo com a Caixa Econômica Federal, tendo como interveniente a Prefeitura Municipal de Campinas, recursos destinados a financiar parcialmente a execução da parte "B" do Projeto de Água para Municipalidades e Áreas de Baixa-Renda, consubstanciado no contrato de empréstimo BIRD/CEF nº 2.993-BR;
- j) que os recursos foram captados pela Caixa Econômica Federal junto ao Banco Mundial, cabendo à recorrente a parcela de trinta milhões de dólares. Os valores desembolsados pelo BIRD, eram creditados em uma conta especial, administrada pela Caixa Federal, que liberava os recursos à recorrente mediante a apresentação do cronograma físico da obra;
- k) que a movimentação da referida conta era administrada pela Caixa Federal, e a recorrente não podia movimentar, por conta própria, essa conta. Assim sendo, antes de abril de 1997, a empresa não havia recebido nenhum aviso bancário com o crédito dos valores questionados pelo Fisco. Ou seja, só em 15.04.1997, teve conhecimento do crédito de R\$ 806.695,66, efetuado pela Caixa Econômica Federal, sendo, portanto, indevida a reclassificação contábil ultimada pelo Fisco;
- l) que, afastadas as exigências indevidamente constituídas, por decorrência, devem ser restabelecidos os prejuízos fiscais baixados de ofício e homologada a compensação, nos valores de R\$ 599.100,37 e R\$ 768.481,63, respectivamente, nos anos-calendário de 1996 e 1997, cuja compensação foi ultimada em 31.12.98, no montante de R\$ 1.367.582,00;
- m) que, pelas mesmas razões, devem ser restabelecidas as bases negativas da contribuição social apuradas nos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997.

Às fls. 517, o despacho da DRF em Campinas-SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

1 – OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

A irregularidade fiscal encontra-se assim descrita no auto de infração:

“Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de juros reais e de variações cambiais ativas, nos anos-calendário de 1995 e 1996, sobre crédito existente na Caixa Econômica Federal, cujo reconhecimento só se efetivou em abril/97. Tudo de conformidade com a documentação que será acostada aos autos e o que consta do Termo de Verificação Fiscal desta data, o qual passa a integrar o presente auto. Não será dado tratamento de postergação do imposto, pelo fato de a fiscalizada ter apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 1997.

Enquadramento legal: Arts. 195, inciso II, 197, parágrafo único, 224, 225 e 317, do RIR/94.”

O lançamento levado a efeito pela fiscalização refere-se a juros e variação monetária ativa decorrente do repasse de mútuo firmado entre a recorrente e a Caixa Econômica Federal, liquidado em 15/04/97, conforme documentos de fls. 148/149.

A recorrente firmou contrato de repasse de mútuo com a Caixa Econômica Federal, sob a intervenção da Prefeitura Municipal de Campinas-SP, destinado ao financiamento da execução do projeto de água.

A Caixa Econômica Federal obteve junto ao BIRD, financiamento no total de US\$ 30.000.000,00, que foram repassados parceladamente à recorrente, de acordo com o andamento das obras. Dessa forma, foi aberta uma conta onde foram creditados os repasses do mútuo, cujo contrato firmado entre a CEFER e a recorrente, sob intervenção da Prefeitura Municipal de Campinas (fls. 306/314), estabelece:

“CLÁUSULA SEGUNDA – Os valores correspondentes aos desembolsos efetuados pelo BIRD à CONTA DO EMPRÉSTIMO, relativamente às despesas referentes aos componentes da Parte “B” do PROJETO, serão repassados à SANASA na mesma data de sua ocorrência, à conta do presente contrato de mútuo.

Parágrafo Primeiro – Os valores desembolsados pelo BIRD para crédito da CONTA ESPECIAL serão repassados à SANASA, observada a mesma proporção de sua participação no total do EMPRÉSTIMO BIRD/CEF, mediante crédito em conta específica da SANASA na CEF, fazendo jus à mesma remuneração aplicável aos recursos depositados na CONTA ESPECIAL.”

Antes da entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77, somente eram reconhecidas as receitas quando efetivamente recebidas durante o exercício financeiro a que correspondessem. A partir do exercício financeiro de 1979, as receitas passaram a ser reconhecidas no período-base de incidência do respectivo fato gerador, não havendo vinculação ao efetivo recebimento.

Portanto, a partir de então, a o reconhecimento das receitas deve ser efetivado a partir do momento em que ocorre a disponibilidade jurídica, a qual trata-se de uma presunção legal, cuja norma define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo o direito de aquisição da renda, ainda que não efetivo, pois até então não se teria recebido em mãos o bem em questão, sendo, portanto, disponibilidade definida em lei.

Como visto acima, a recorrente possuía a disponibilidade jurídica dos valores constantes na citada conta junto à Caixa Econômica Federal, estando aí incluídos os depósitos, juros e variações monetárias, conforme depreende-se dos extratos da mesma (fls. 141/146), tudo isso na própria data em que os valores foram

creditados. Assim sendo, a recorrente tinha por obrigação o reconhecimento contábil dos valores creditados em seus respectivos períodos, em atendimento ao regime de competência. Como bem frisou a decisão de primeira instância, tal procedimento visa tão somente equilibrar o balanço contábil na forma a compatibilizar o reconhecimento das receitas financeiras com a apropriação das despesas financeiras configuradas nas variações monetárias e nos juros passivos decorrentes do empréstimo.

Nestes termos, o presente item deve ser mantido.

2 – GLOSAS DE DESPESAS FINANCEIRAS

“JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO

Glosa de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, em favor da acionista majoritária Prefeitura Municipal de Campinas (99,99 de participação no capital social) por desobediência a restrição e limitação imposta pela norma legal, qual seja a existência em dobro de lucros do próprio ano-calendário do pagamento ou crédito dos juros, de lucros acumulados de períodos anteriores ou de reservas de lucros conforme restou demonstrado analítica e detalhadamente no Termo de Verificação Fiscal desta data, o qual passa a integrar o presente auto de infração.”

Entende a autoridade autuante que o saldo credor resultante da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF-1990, não deve ser considerado para fins de determinação do limite de dedutibilidade da remuneração sobre o capital próprio.

Afirma a fiscalização que, nos termos do Decreto nº 332, de 04 de novembro de 1991, o saldo da conta especial de correção monetária, na qual foi registrada a contrapartida da atualização complementar prevista no artigo 3º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, deveria ser transferido diretamente para conta específica no grupo do patrimônio líquido.

Assim, não deveria transitar na conta de resultado do exercício e, por conseguinte, não deveria integrar qualquer das rubricas de “lucros acumulados” ou mesmo de “reservas de lucros”, referidas no art. 9º da Lei nº 9.249/95 e art. 78 da Lei nº 9.430/96, os quais estabeleceram os limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

Por seu turno, a recorrente argumenta que a correção monetária complementar IPC/BTNF-1990, foi incluída nos lucros acumulados em estrito cumprimento às normas regulamentares da matéria. Sustenta que a escrituração do saldo da citada correção complementar compõe as contas do subgrupo “lucros ou prejuízos acumulados”.

Para o deslinde da questão devemos, inicialmente, estabelecer os limites da dedutibilidade dos juros incidentes sobre o capital próprio, tendo em vista que o legislador, após a revogação da correção monetária de balanço, criou a figura da despesa com juros sobre o capital próprio, com o intuito de evitar a descapitalização das empresas. Tal instrumento foi instituído pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

(...).

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.”

Posteriormente, este mandamento legal foi alterado com a edição da Lei nº 9.430/96, art. 78, *verbis*:

"Art. 78. O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.9º

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados."

Como visto acima, o comando legal que trata dos juros que remuneram o capital próprio possui como única restrição, o cômputo da reserva de reavaliação ainda não realizada. Por conseguinte, a dedutibilidade dos juros exige a existência e a suficiência de lucros, levando-se em conta que, conforme definiu a Instrução Normativa SRF nº 93/97, em seu artigo 29, o montante dos juros dedutíveis limita-se ao maior dos seguintes valores: cinqüenta por cento do lucro líquido do exercício após a dedução da provisão para a contribuição social sobre o lucro e antes da provisão para o imposto de renda e da própria dedução dos juros, ou cinqüenta por cento do somatório dos lucros acumulados e das reservas de lucros.

No caso em questão, a empresa estabeleceu como limite dos juros o somatório dos lucros acumulados e das reservas de lucros, tendo incluído nesse limite a conta de reserva representativa ao saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF-1990, e a fiscalização, por seu turno, refez os cálculos com a exclusão da citada rubrica.

Isto posto, cabe o exame da conta representativa da diferença de correção monetária IPC/BTNF-1990, a qual, embora integrando o rol das contas pertencentes ao patrimônio líquido, no entender da fiscalização, não pode ser computada na apuração do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio porque não possui natureza de lucros acumulados ou de reserva de lucros, mas sim de reserva especial por não transitar na conta de resultado do exercício.

Assim, o ponto de partida está na definição da natureza do saldo da correção monetária complementar IPC/BTNF-1990. Na sistemática de apuração da correção monetária das demonstrações financeiras, o saldo apurado entre o confronto das contas representativas do ativo permanente e do patrimônio líquido, sempre foi computado no lucro contábil do período, isto é, a sua apuração compunha a conta denominada resultado do exercício, cujo saldo, após as provisões para a contribuição social e imposto de renda, era convertido em lucro ou prejuízo do período e transferido para o patrimônio líquido.

Em relação ao saldo da correção complementar IPC/BTNF, tal procedimento teve como objetivo o reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda nacional, tendo em vista que o BTNF não retratou a realidade inflacionária.

Com efeito, a inflação medida à época pelo BTNF foi de 845,12%, enquanto que o índice apurado pelo IBGE, através do IPC atingiu expressivos 1.794,72%, conforme exposto na Instrução Normativa SRF nº 114/91. Diante disso, foi editada a Lei nº 8.200, de 28/06/91, que permitiu às empresas tributadas com base no lucro real a apuração e a contabilização, até 31/12/91, da diferença ocorrida entre o IPC e o BTNF, conforme os artigos 2º e 3º, abaixo:

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.

§ 1º A correção monetária de que trata este artigo poderá ser efetuada, exclusivamente, em balanço especial levantado, para esse efeito, em 31 de janeiro de 1991, após a correção com base no BTN Fiscal de Cr\$ 126,8621.

§ 2º A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.

§ 3º O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

§ 4º O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.

§ 5º O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).

§ 6º A correção de que trata este artigo poderá ser registrada até a data do balanço de encerramento do período-base de 1991, mas referida à data de 31 de janeiro de 1991.

§ 7º A correção especial não se aplica em relação a investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido.

§ 8º A contrapartida do ajuste do investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, decorrente da correção especial efetuada por coligada ou controlada, deverá ser registrada, pela investidora, em conta de reserva especial, que terá o mesmo tratamento tributário aplicável à reserva de reavaliação.

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, quando se tratar de saldo devedor;

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.”

A seguir, foi editado o Decreto nº 332/91, que regulamentou a Lei 8200, estabelecendo normas contábeis e fiscais a serem observadas, na apuração da correção monetária da diferença entre o IPC/BTNF, conforme abaixo:

“Art. 33. A diferença, em relação ao ano de 1990, entre a correção com base no IPC e no BTN Fiscal será apurada na forma a seguir:

§ 1º A diferença relativa a bem ou direito do ativo será escriturada em conta ou subconta distinta da que registra o valor original, corrigido com base no BTN Fiscal, em contrapartida a uma conta especial de correção monetária com base no IPC, cujo saldo final será transferido para conta de patrimônio líquido

§ 2º A diferença relativa às contas do patrimônio líquido será registrada nessas mesmas contas, exceto a correção do capital integralizado que será registrada em conta especial de reserva de capital, em contrapartida à conta especial de correção monetária. § 3º Para efeito de correção monetária a partir do período-base de 1991, a diferença correspondente a cada conta do ativo, do patrimônio líquido, bem como o saldo da conta especial de correção monetária serão convertidos em número de BTN Fiscal pelo valor deste de Cr\$ 103,5081.

Art. 38. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, que corresponder à diferença verificada no período-base de 1990, entre a variação do IPC e o BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser excluído do lucro líquido na determinação do lucro real, em quatro períodos-base consecutivos, a partir do período-base de 1993 até o de 1996, à razão de vinte e cinco por cento por período-base, quando se tratar de saldo devedor;

II - será adicionado na determinação do lucro real, a partir do período-base encerrado em 1993, de acordo com as normas de realização do lucro inflacionário do período-base (arts. 22 e 23) quando se tratar de saldo credor.”

Ocorre que o procedimento acima previsto, na verdade, serve apenas para complementar a correção monetária de balanço de 1990, seguindo fielmente as regras gerais da correção monetária de balanço, sendo que o fato de ter sido reconhecida somente no ano de 1991, não retira a natureza de conta de resultado, pois ela simplesmente acrescenta valor à correção monetária que já fora reconhecida em 1990 e que integrou o resultado daquele exercício.

Tanto isso é verdade que essa correção complementar, apesar de ter sido reconhecida somente em 1991, refletiu todos os valores constantes no balanço de 1990, pois o parágrafo 1º do artigo 32 do Decreto nº 332/91, estabeleceu que a correção monetária complementar fosse feita sobre os saldos de todas as contas sujeitas a correção monetária em 31/12/90.

Nesse particular, é de se reconhecer que o saldo credor da correção monetária de balanço apurado em 31/12/90, tem a natureza de receita, ou seja, deve compor o resultado do exercício, e a sua complementação deve ter a mesma natureza do principal, isto é, o saldo da correção complementar também integra o resultado do exercício do ano-calendário de 1990, mesmo que somente reconhecido pela legislação no ano seguinte.

Dessa forma, conclui-se que o reconhecimento da correção complementar contabilizada em 1991, integra o resultado do balanço encerrado em 1990, sendo que o procedimento correto de apropriação é justamente o grupo do patrimônio líquido, a título de ajuste de exercício anterior, nos termos do parágrafo 1º do artigo 186 da Lei das Sociedades Anônimas, *verbis*:

“§ 1º - Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.”

O fato do art. 33 do Decreto 332/91 determinar que o saldo da correção complementar fosse transferido para conta de patrimônio líquido, objetivou simplesmente o atendimento do comando determinado pelo artigo 186 da Lei 6404/76, não significando qualquer alteração da natureza contábil da correção monetária complementar.

Como bem mencionado pela recorrente, a determinação da tributação na fonte previsto no Decreto 332/91, do saldo credor da correção complementar reconhece a sua natureza de lucro, ou seja, de conta de resultado, conforme disposto no parágrafo 1º do artigo 41: *“Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte...”*

No mesmo sentido, a Comissão de Valores Mobiliários editou a Instrução CVM nº 167/91, a qual, sem seu art. 1º previa: *“As companhias abertas*

deverão reconhecer o efeito da correção monetária prevista no art. 3º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, diretamente em lucros ou prejuízos acumulados...”.

Para finalizar, é de se reconhecer que a recorrente tem razão, no sentido de que o saldo credor da correção complementar efetivamente deve compor os lucros da empresa, pelo simples fato de que o mesmo foi tributado pelo imposto de renda, a título de adição quando da apuração do lucro real.

Ante o exposto, entendo que o procedimento adotado pela recorrente está de acordo com a legislação que rege a matéria, ou seja, que o saldo credor da correção monetária complementar da diferença IPC/BTNF-1990, deve compor o somatório dos lucros acumulados e das reservas de lucros para o cálculo do limite da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

3 – GLOSAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

“Glosa de juros reais e de variações Monetária passivas, calculados sobre créditos da Prefeitura Municipal de Campinas, créditos estes, decorrentes dos juros remuneratórios do capital próprio, por terem sido estes, considerados indedutíveis, face a não observância da limitação da dedutibilidade, cuja condição é a existência (em dobro) de lucros do próprio ano-calendário do pagamento ou crédito dos juros, de lucros acumulados de períodos anteriores e reservas de lucros. Como o principal foi glosado por esta fiscalização, cumpre também glosar os derivativos acessórios dele decorrentes, posto que o acessório segue o principal. As variações monetárias passivas e os juros acham-se demonstrados em planilha eletrônica anexa, a qual tem como base a documentação fornecida pela empresa.”

Tendo sido excluído da exigência o item anterior que se refere a glosa como despesas financeiras dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, na mesma linha, também é de se excluir, por decorrência, a glosa levada a efeito sobre os valores apropriados a título de juros e variações monetárias passivas sobre os juros creditados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PIS-REPIQUE

As exigências referentes a Contribuição Social sobre o Lucro e a Contribuição para o PIS, modalidade Repique, devem ser ajustadas, pois o lançamento para sua cobrança baseia-se nos mesmos fatos apurados na exigência relativa ao imposto de renda, e, assim, a decisão de mérito prolatada em relação a esta matéria constitui prejudgado na decisão dos exigências relativas às citadas contribuições.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da tributação a glosa dos juros sobre o capital próprio e variação monetária decorrente, bem como recompor os prejuízos fiscais.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2002


EDISON PEREIRA RODRIGUES