



MINISTÉRIO DA FAZENDA

EBG

Sessão de 21 de janeiro de 1987

ACORDÃO Nº 101-77.011

Recurso n.º 90.863 - IRPJ DOS EXERCÍCIOS DE 1981 e 1982.

Recorrente INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LIMITADA

Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE PRESIDENTE PRUDENTE (SP)

IRPJ - VARIAÇÕES MONETÁRIAS - DIREITOS DE CRÉDITO - APLICAÇÕES DE CAPITAL NA ELETROBRÁS - As variações monetárias ativas sobre os direitos de créditos em geral, mesmo os decorrentes de aplicações de capital, espontâneo ou compulsórias, na Eletrobrás, assim como as variações monetárias passivas, decorrentes de encargos obrigacionais, se apropriam, anualmente, na determinação do lucro operacional, em virtude da reciprocidade de tratamento que a temporalidade das segundas, como direito de exclusão de despesas de ajuste monetário, impõe o dever de inclusão das primeiras, como receitas financeiras de ganhos de capital.

IMOBILIZAÇÕES - ACESSÕES OU BENFEITORIAS - MELHORIAS REALIZADAS EM IMÓVEIS - Constituem acréscimos ao valor original os gastos com as acessões ou benfeitorias realizadas na melhoria de bens (imóveis), pelo emprego de materiais de construção e serviços de mão-de-obra com a reforma e ampliação dos pavilhões da indústria e execução de estrutura metálica efetuada em vários prédios, devendo os custos correspondentes ser considerados em registro de conta expressa no ativo permanente no balanço patrimonial, e não como despesa operacional.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - O crédito da conta de correção monetária do balanço se prejudica, em medida igual à do ajuste monetário que se deixou de fazer sobre o valor das acessões ou benfeitorias realizadas em melhoria de bens imóveis, o qual não se registrou, como devia, em conta representativa do ativo permanente no balanço patrimonial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORME LIMITADA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 21 de janeiro de 1987

Amador
AMADOR OUTERELO FRENÂNDEZ

- PRESIDENTE

Sylvio
SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

Agostinho
AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 22 JAN 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES AGOSTINHO SERRANO FILHO, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO e ERNESTO FREDERICO ROLLER (Suplente convocado). Ausente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

**SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL**

PROCESSO Nº 10.835-001.336/85-66

RECURSO Nº: 90.863

ACÓRDÃO Nº: 101-77.011

RECORRENTE Nº: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LIMITADA

R E L A T Ó R I O

INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÓVEIS LINOFORTE LIMITADA, empresa estabelecida na cidade de Osvaldo Cruz, Estado de São Paulo, não se conformando com o indeferimento de sua petição impugnativa de fls. 156/167 proferido pelo Delegado da Receita Federal em Presidente Prudente que, ao julgá-la, decidiu pela procedência da ação fiscal descrita no Auto de Infração de fls. 153/154 vem, em grau de recurso tempestivo, na conformidade da petição de fls. 242/245, pleitear a reforma da Decisão F/132/86 (fls. 236 / 241), firmada após a manifestação de fls. 228/234.

Na peça básica da autuação se relacionam fatos que podem ser descritos pelos itens a seguir:

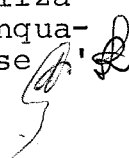
- 1) - Omissão de receita correspondente à variação monetária ativa calculada sobre Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, classificado no Ativo Realizável a Longo Prazo:
 - 1.a) - Exercício de 1981 - Quadro demonstrativo nº 01 (fls. 143):.....
Cr\$ 204.089, e
 - 1.b) - Exercício de 1982 Quadro Demonstrativo nº 02 (fls 144):.....
Cr\$ 610.950.

De acordo com o Quadro Demonstrativo nº 02 , a autuação considerou, como acréscimo ao Patrimônio Líquido (reserva oculta), o valor de Cr\$ 132.658, que corresponde à variação monetária de
Cr\$ 204.089 menos a Provisão de Imposto

de Renda de Cr\$ 71.431, resultante da alíquota de 35% sobre Cr\$ 204.089. O valor da correção monetária sobre Cr\$ 132.658 foi deduzido do valor da variação monetária decorrente do valor acumulado do Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, no exercício de 1982, evitando-se os efeitos da correção monetária por simples progressão.

- 2) - Custo com melhoria de bens registrado como despesas, em vez de ter sido em conta do Ativo Permanente:
 - Exercício de 1982 - Quadro Demonstrativo nº 04 (fls. 146): Cr\$ 5.210.767.
- 3) - Crédito da conta de correção monetária do balanço registrado a menos, em consequência de haver o custo com a melhoria dos bens, de que trata o item anterior, sido registrado em conta de Despesas de Conservação e Manutenção de Imóveis:
 - Exercício de 1982 - Quadro Demonstrativo nº 05 (fls. 147): Cr\$ 1.198.430.

Concernentemente ao fato descrito no item 4 , por omissão de receita correspondente à variação ativa dos Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás, os argumentos da defesa , por menção abreviada que a eles se faz, consistem em afirmar , quer na petição impugnativa quer na de recurso:

- que , de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, tão-somente as concessionárias distribuidoras de energia elétrica estão obrigadas a efetuar as correções monetárias nos termos do artigo 3º da Lei nº 4.357, de 16.07. de 1964;
 - que as variações monetárias, de que trata o artigo 254, inciso I, do RIR/80, somente deverão ser incluídas na determinação do lucro operacional, quando da realização do crédito com o pagamento da obrigação pela empresa concessionária;
 - que a Instrução Normativa SRF nº 076, de 07.08.1984, não estabelece nada de especial, em prientar a feitura dos lançamentos contábeis dos Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás, pois compete unicamente ao contribuinte proceder em sua contabilidade a registro de tais empréstimos no Ativo Imobilizado ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, e se optar pelo enquadramento no Ativo Imobilizado torna-se
- 

ACÓRDÃO Nº 101-77.011

claro que a variação monetária, deverá ser anual, mas se no Ativo Realizável a Longo Prazo, a variação deverá ocorrer na realização do crédito;

- que, consoante os termos do subitem 5.2 da Instrução Normativa SRF nº 069 de 26 de dezembro de 1978 (assim indicada em vez de Instrução Normativa SRF nº 071, de 29.12.1978) somente se podem corrigir as contas discriminadas no item 5, incisos I a III, estando vedada a correção dos Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás.
- que, por sua feição coercitiva, as contribuições por obrigações da Eletrôbras não podem assumir o caráter de investimento e assim porque tenham a expressão de um imposto compulsório, incluir-se, anualmente, na determinação do lucro operacional, a correção monetária incidente sobre os Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás implicaria em tributação.

No respeitante ao fato descrito no item 2, sob a designação de custo com melhoria de bens registrado em conta de despesas de Conservação e Manutenção de Imóveis, também por menção sucinta que se faz aos argumentos da defesa, estes são opostos à ação fiscal no sentido de dar a entender que nada se construiu e somente se adaptaram as instalações às necessidades atuais. As oposições da defesa objetivam ponderar que houve apenas gastos com a manutenção de bens, a fim de tê-los em condições de funcionamento e utilização sem prolongar-lhes de modo apreciável a sua vida útil prevista no ato de aquisição dos bens, e, por via de consequência, o registro contábil como despesas operacionais diz atender aos requisitos do artigo 227, e seu parágrafo único, do RIR/80.

Quanto à insuficiência do crédito da conta de correção monetária (item 3), em consequência do registro do custo com a melhoria dos bens em conta de despesas operacionais (item 2), a defesa nenhuma referência lhe fez pelo subentendimento de dependência entre esses dois itens da autuação.

Com apoio na informação fiscal de fls 228/234, a decisão da autoridade julgadora de primeiro grau se manifestou evidenciando:

- que a empresa deixou de efetuar a correção monetária dos Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás, contabilizados no Ativo Realizável a Longo Prazo, tendo, em consequência omitido as receitas correspondentes à variação monetária ativa.
- que a postulante confunde a correção monetária do Ativo Permanente, a respeito da qual dispõe a Instrução Normativa 'SRF nº 71, de 29.12.1978 (equivocadamente citada pela defesa como Instrução Normativa SRF nº 069, de 26.12.1978), com a correção monetária (variação monetária ativa) de créditos classificados no Ativo Realizável a longo prazo;
- que o legislador do Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, embora se refira aos concessionários distribuidores, ao instituir normas sobre o empréstimo compulsório, a fim de impor que ele seja efetuado pelo consumidor industrial, é a este que cabem os benefícios da correção monetária;
- que a correção monetária das Obrigações da Eletrobrás deve ser apropriada anualmente e não somente quando ocorrer a realização dos créditos com o resgate dos empréstimos.
- que a postulante confunde gastos com conservação, destinados a manter os bens em condições de eficiente operação, com inversões de capital para melhoria deles, crescendo, em seguida, expressamente, a fls. 239:

"Em razão do volume e da espécie de materiais consumidos, que o fiscal autuante teve o cuidado de relacionar às fls. 90 a 142, e do qual apresenta exemplificativamente o seguinte resumo (fls. 231):

6.897 viagens (caminhão) de terra para terraplanagem; 1052 sacos de cimento; 197.500 tijolos; 711m³ de pedra e areia lavada; 9.285 Kg de ferro; 2.500 blocos de cimento; 2.970 canaletas de cimento; além materiais para piso, carpetes, divisórias, vasos sanitários, bidês, pias, etc.; fica evidente que os gastos derivam de aplicações de capital, e , não , de mera conservação, como quer o contribuinte.

Além do mais, a nota fiscal,

Acórdão nº 101- 77.011

de fls. 50 deixa claro que os servi-
ços se referem a "reforma e amplia-
ção de pavilhões da indústria". As
notas fiscais de fls. 51 a 75 corro-
baram que foram realizados serviços
de ampliação.

Quanto aos gastos que isolada-
mente poderiam ser considerados, co-
mo decorrentes de conservação de
prédio, estes devem ser examinados
como parte do conjunto, no qual, es-
tá evidenciado, compõe o total dos
dispêndios com a reforma".

E o relatório

Acórdão nº 101-077.011

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator.

A apropriação anual referente à atualização dos valores das aplicações de capital na Eletrobrás, para efeito de de terminar o lucro operacional de cada exercício, tem sido, sob te ses variadas, debatidas por opositores, com o objetivo de preten derem que a apropriação somente se faça quando do resgate dos res pectivos direitos de crédito. Aham uns de distinguir as aplica ções de capital feitas na vigência da Lei nº 4.156, de 28.11.1962, que geram títulos de crédito denominados Obrigações da Eletrobrás, daquelas calcadas nas contribuições devidas com base no Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, que ensejam direitos de crédito inti tulados por Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás e aí passam a emitir opinião de que a lei faz diferenciação dos ajustes monetá rios de cada uma dessas espécies de aplicação, para impor a subme timento anual de incluírem-se, na determinação do lucro operacio nal, as contrapartidas das variações monetárias de uma das cita das espécies e da outra, não.

Dizem, então, os seguidores dessa tese, que as O brigações da Eletrobrás, provenientes da Lei nº 4.156/62, porque sejam títulos de crédito realizável a qualquer momento, por nego ciação manifestada segundo a vontade do titular, é que têm a atua lização dos seus valores sujeita à apropriação anual, mas não o ajuste monetário do empréstimo compulsório instituído pelo Decre to-lei nº 1.512/76, em favor da Eletrobrás, porque — aduzem — es tes créditos somente podem ser realizados depois de vencido o pra zo de resgate e, enquanto não escoado tal prazo, medida alguma po derá o prestador promover contra a tomadora do empréstimo, para reaver o que efetivamente lhe pertence. Em auxílio da tese, afir mam que o item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, dá a entender que a apropriação da correção monetária se aplica unicamente às obrigações (títulos de crédito) e não a empréstimos.

Sob o argumento de que as variações monetárias so mente deverão ser incluídas na determinação do lucro operacional,

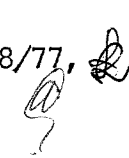
Acórdão nº 101-77.011

quando da realização do crédito, há, no substrato da tese, um olvidamento às prescrições do artigo 43 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) que demarcam a ocorrência do fato gerador do imposto no momento em que se adquire a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, quando há a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, como estabelece o artigo 114 do citado Código Tributário.

As aplicações de capital na Eletrobrás podem, à opção do titular do crédito, receber enquadramento contábil ou no Ativo Realizável a Longo Prazo ou no Ativo Permanente. Com base nessa opção, há perseguidores de teses que buscam fundamentos para dizer que se as mencionadas aplicações forem classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo, contrariamente no Ativo Permanente, as variações monetárias correspondentes somente se apropriam na determinação do lucro operacional, quando da realização do crédito. Dentre esses perseguidores o entendimento não é pacífico. Ao revés, há os que admitem a apropriação anual da variação monetária, se aquelas aplicações se registrarem no Ativo Realizável a Longo Prazo, mas não no Ativo Permanente e aí afirmam que, neste caso, é que dita apropriação somente ocorre no momento da realização do crédito com o resgate do empréstimo.

Ora, admitir-se que uma opção, decorrente de uma simples classificação contábil, provoca o afastamento, para não se incluir, anualmente, na determinação do lucro operacional, a variação monetária é argumento de nenhuma expressividade, implicando em desconhecer que, perante a legislação fiscal de regência do tributo, o lucro operacional se apura a cada ano, e também desconhecer, como esclarece a Instrução Normativa SRF nº. 076, de 07.08.1984, que:

"A contrapartida da atualização do valor das obrigações da Eletrobrás, sejam as aplicações compulsórias ou voluntárias, será considerada:

- 1 - como variação monetária ativa (DL nº 1598/77, art. 18), quadro registradas no realizável a longo prazo; ou,
- 2 - como correção monetária credora DL nº 1.598/77, 

Acórdão nº 101-77.011

art.39, II), quando registradas no ativo permanente."

A questão da classificação contábil é puramente subjetiva e de modo nenhum acarreta adiamento aos efeitos fiscais sobre a atualização do valor dos direitos de crédito.

Aqui, na espécie dos autos, porque a questionante enquadrou, no Ativo Realizável a Longo Prazo, as aplicações de capital na Eletrobrás, a defesa advoga a tese de que a correspondente variação monetária não se inclui, anualmente, na determinação do lucro operacional e sim quando se resgate o empréstimo.

O argumento é despiciente; não exerce influência alguma para que, na determinação do lucro operacional, se retarde a inclusão das contrapartidas das variações monetárias que se comentam, deixando-as de considerar a cada ano, como é o princípio basilar de apuração do resultado do exercício, só porque as aplicações de capital na Eletrobrás se contabilizaram no Ativo Realizável a Longo Prazo.

Assim também, mesmo que tais aplicações de capital tivessem sido contabilizadas no Ativo Permanente, as respectivas contrapartidas de atualização do valor das Obrigações da Eletrobrás, não deixariam de ser computadas, anualmente, na determinação do resultado do exercício, embora sob esta circunstância fosse para compor o crédito da conta de correção monetária, ou seja, como correção monetária credora, na forma exposta no item 2 da Instrução Normativa SRF nº 076/84.

Ainda recentemente, nesta Câmara se examinou a ques-tão relativa ao enquadramento contábil das Obrigações da Eletrobrás, quando se julgou, pelo Acórdão nº 101-76.976, o Recurso nº 90.706, interposto por outra empresa, em que propugnava o adiamento das conseqüências fiscais sobre as pertinentes contrapartidas' das variações monetárias. E numa demonstração inequívoca de que a questão relativa à classificação contábil é meramente subjetiva, sem mérito algum para retardar os efeitos fiscais sobre as variações ou correções monetárias das aplicações de capital na Eletro

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 10835-001.336/85-66

Acórdão nº 101-77.011

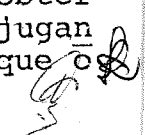
brás, está em que aquela empresa, porque houvesse registrado idênticas aplicações no Ativo Permanente, pretendia que a importância sobreposta, por ajuste monetário, ao valor original do empréstimo, só fosse considerada no momento do resgate do crédito.

Diante das opiniões divergentes dos defensores da tese de que, uma vez dada, ou no Ativo Realizável a Longo Prazo, ou no Ativo Permanente, classificação contábil às aplicações de capital na Eletrobrás, de qualquer modo se afastariam os efeitos fiscais imediatos sobre os ajustes monetários dos direitos de crédito correspondente, para só considerá-los mais tarde, bem demonstra o quanto de afetação há no subjetivismo da argumentação.

As várias teses aqui enunciadas já foram, abrangentemente, examinadas mais de uma vez por este Conselho de Contribuintes. Elas foram aqui analisadas por exposição que se passa assim a fazer:

"A amplitude da palavra "obrigação", por abranger, de modo vasto, os direitos ou títulos de crédito em sua generalidade, mesmo que aqui se use isoladamente a expressão "Obrigações da Eletrobrás" estar-se-á também dirigindo o entendimento a "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", pois tanto aquelas como estes são verdadeiros créditos a favor das pessoas que detêm os respectivos títulos. E tenha-se por verdadeira a recíproca de usar-se designação isolada a "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", para que de igual modo se abranjam os direitos de crédito referentes a "Obrigações da Eletrobrás".

Não há dúvida, embora a defesa não o diga de forma expressa, mas dá a perceber, ao citar o art. 43 do CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), que procura, sutilmente, advogar a tese de que, para ocorrer o fato gerador do imposto com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, se tornaria necessário poder dispor da moeda resultante exclusivamente do ato de transformar-se a disponibilidade econômica ou jurídica, citada na disposição legal codificada, em disponibilidade financeira ou monetária. Reforça-se tal percebimento quando ela afirma que "a disponibilidade econômica é o mesmo que dinheiro em caixa; disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento ou provento adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro", para, conjugando essas duas disponibilidades, dar a entender que o



Acórdão nº 101-77.011

fato gerador do imposto somente se efetivará no momento do resgate dos direitos de crédito contra a Eletrobrás, porque antes inexistente, como diz, disponibilidade econômica.

Se fosse assim, como alega a defesa, a norma legal codificada empregaria a coordenada copulativa "e", e não a coordenada disjuntiva "ou", para dizer disponibilidade econômica e jurídica, em vez de disponibilidade econômica ou jurídica.

Ora, não é absolutamente necessário que, para ocorrer o fato gerador do imposto, deva haver coincidência da disponibilidade econômica com a disponibilidade jurídica e dispor-se financeiramente da moeda, a fim de tornar-se o tributo exigível.

A conclusão meridiana que se extrai, de pronto e de forma lógica, do dispositivo legal codificado, em razão da disjuntiva "ou", é a de que basta ocorrer uma das disponibilidades, ou a econômica ou a jurídica de renda, para se constituir o fato gerador do imposto, sem alusão a qualquer outro pormenor atinente à disponibilidade financeira da moeda, isto é, à realização em dinheiro. Não se infere, pois, que o fato gerador somente venha ocorrer quando a renda se converta em dinheiro, sem haver disposição legal expressa nesse sentido.

Assim, o preceito do art. 43 do CTN, ao lado de outros dispositivos legais, inclusíveis de natureza da lei instituidora do sistema tributário nacional, que no desenvolvimento do presente debate serão enumerados, marca, com relevo, a linha divisória entre a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e o poder de dispor da moeda para os efeitos tributários. E diante dessa associação de entendimentos, nenhum resquício de dúvida haverá em afirmar-se que disponibilidade econômica ou jurídica de renda não se confunde com disponibilidade monetária. A legislação tributária reserva-lhes tratamento diferenciado.

Havendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, é nesse momento que, normalmente, se produzem os efeitos da incidência tributária. E a ocorrência do fato gerador se dá, em regra, quando há a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A incidência tributária fora dessa ocasião é exceção, que deve constar de disposição expressa de lei.

Ora, como a disponibilidade econômica ou jurídica se distingue da disponibilidade financeira ou monetária, entendida esta como sendo o poder de dispor da moeda, o que nem sempre ocorre, de imediato, naquela, a lei, quando quer que a tributação tenha lugar no momento da realização da renda, ou seja, no momento em que a disponibilidade econômica ou jurídica se transforma

Acórdão nº 101-77.011

ma em disponibilidade monetária (poder de dispor da moeda), faculta diferir-se a tributação para ocasião outra que não aquela em que se verificou a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A norma de lei é de exceção à regra comum de tributação, quando o diferimento desta se permite, e ela o diz explicitamente e não por mitigação cativa de opinião doutrinária.

O próprio Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), em seu art. 116, prescreve os momentos em que se considera ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, ressaltando os casos em que há disposição de lei em contrário.

No caso de correção monetária das Obrigações da Eletrobrás, ou do Empréstimo Compulsório a favor da Eletrobrás, essa disposição da lei em contrário não existe, estudando-se em conjunto os aspectos das variações monetárias ativa e passiva, para que os efeitos tributários somente se reconheçam na data do resgate dos respectivos títulos de crédito decorrentes do empréstimo. O que em realidade existe, com pertinência à matéria em julgamento, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador, como dispõe o art. 114 do CTN e se conclui pelo art. 18 do Dec.-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 254, inciso I, do RIR/80), por variação monetária ativa, caso as aplicações de capital na Eletrobrás estejam classificadas no Ativo Realizável a Longo Prazo, ou pelo artigo 39, inciso II, do mesmo Decreto-lei (art. 347, inciso II, do RIR/80), como correção monetária credora, se no Ativo Permanente, subtítulo Investimento.

Se alguma dúvida possa suscitar-se sob o exame do aspecto temporal relativo à configuração da incidência do imposto e do meio como esta ocorre, a respeito das circunstâncias pertinentes à disponibilidade econômica ou jurídica de renda que se comentou, cabe esclarecer que a tributação da atualização do valor das Obrigações da Eletrobrás, ou do Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, mediante a conta de Correção Monetária, à qual se integra, não se faz diretamente, e sim através do lucro real, dado que ela é um dos componentes deste, e que o momento da incidência tributária sobre ela, que foi dito por imediato, ocorre no primeiro instante do ano seguinte àquele em que o valor das citadas obrigações (direitos de crédito) se atualiza, obrigatoriamente, todos anos, como se verificará mais adiante. Assim, se a correção monetária das Obrigações da Eletrobrás não se efetua, na data do encerramento do balanço, o valor dela constitui parcela do lucro real desviada da incidência do imposto de renda, por omissão de receita financeira.

O comportamento da conta de Correção Monetária, integrada pelo ajuste do valor das Obrigações da Eletro

Acórdão nº 101-77.011

brás, há de ser considerado no seu verdadeiro contexto, na sua tessitura global, estando, portanto, ao desamparo legal, falar-se, na espécie dos autos, em diferimento da tributação, diante da temporalidade estabelecida entre o dever de incluir, na determinação do lucro operacional, as variações monetárias ativas (art. 254, inciso I, do RIR/80) e o direito de excluir dele as variações monetárias passivas (art. 254, inciso II, do RIR/80), consoante esclarece o Parecer Normativo CST nº 86, de 26.09.1978. Se, em estado potencial, as variações monetárias passivas, como despesas incorridas, podem, ano-a-ano, ser excluídas do lucro operacional, a lógica, o bom senso e a reciprocidade de tratamento estão a indicar que, em idêntico estado, as variações monetárias ativas, como receitas incorridas, devem ser nele incluídas anualmente. Não haveria adequabilidade de entendimento em a lei permitir a exclusão de umas e não impor a inclusão das outras, em igual período de tempo.

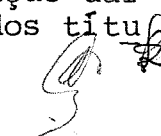
As disposições do § 1º do art. 2º do Dec.-lei número 1.512, de 29.12.1976, não deixam dúvida de que a correção monetária do crédito por Empréstimos Compulsórios perante a Eletrobrás é eminentemente obrigatória e de efeitos tributários imediatos. As disposições legais citadas têm esta redação:

"Art. 2º - O montante das contribuições de cada consumidor industrial, apurado sobre o consumo de energia elétrica verificado em cada exercício, constituirá, em primeiro de janeiro do ano seguinte, o seu crédito a título de empréstimo compulsório, que será resgatado no prazo de 20 (vinte) anos e vencerá juros de 6% (seis por cento) ao ano.

§ 1º - O crédito referido neste artigo será corrigido monetariamente, na forma do art. 3º da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1984, para efeito de juros e resgate". (Os grifos não são do original).

Corroborando o entendimento de que se trata de correção monetária obrigatória, o item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, que, ao dispor acerca da classificação contábil das Obrigações da Eletrobrás, assim explana a questão em exame:

"11. Embora possam ter algumas características de investimento, as aplicações feitas em obrigações da ELETROBRÁS, compulsórias ou espontâneas, melhor se amoldam no realizável a longo prazo. De fato, diferentemente de outros investimentos, cuja permanência depende da intenção do investidor, esses títulos têm prazo certo (dez ou vinte anos), podendo sua realização dar-se em período inferior, por negociação dos títulos



Acórdão nº 101-77.011

los ou pelo resgate mediante sorteio. Assim, considerando que essas aplicações não guardam relação direta com a atividade da empresa, não se presume a intenção de permanência, devendo figurar no ativo realizável a longo prazo. Esse entendimento também se aplica ao empréstimo compulsório instituído pelo Dec.-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976. Quando essas obrigações tiverem cláusula de correção monetária, esta de verá ser apropriada anualmente." (Grifos da transcrição).

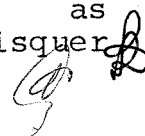
Confirmado está, pois, frente às disposições do Decreto-lei nº 1.512/76 e do Parecer Normativo CST nº 108/78, o caráter obrigatório da correção monetária dos Empréstimos Compulsórios ou das Obrigações das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - ELETROBRÁS, sem que a legislação tributária prescreva que os efeitos tributários se retardem para a ocasião do resgate.

O certo é que a legislação tributária (art. 254, inciso I, do RIR/80), ao preceituar que, na determinação do lucro operacional, se incluam as variações monetárias, dos direitos de crédito do contribuinte, não excepciona espécie alguma de crédito. Portanto, as aplicações de capital na Eletrobrás, ainda que compulsórias, estão para os efeitos tributários da correção monetária, abrangidas pelo regime de competência, sem retardança das consequências fiscais para o momento em que elas sejam resgatadas.

As conclusões tiradas pela defesa, ao opor-se à apropriação anual da variação monetária ativa das aplicações de capital na Eletrobrás, com ajustamento à data do encerramento do exercício social, impressionam por entendimento de misericórdia, não pelo poder de convencimento.

Oportuno é, outrossim, dizer que as Obrigações da Eletrobrás se ajustavam pelos índices de correção do ativo imobilizado como dispunha o art. 3º da Lei nº 4.357, de 16.07.1964, até o advento da Lei nº 6.423, de 17.06.1977, quando se estabeleceu pelo art. 1º que "a correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária somente poderá ter por base a variação nominal da Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN)."

O parágrafo 1º do citado art. 1º da Lei nº 6.423/77, através de 03 alíneas, dispõe os casos em que a adoção do ajuste monetário com base na variação nominal da ORTN não se aplica e, entre eles, não se inclui o caso atinente à correção monetária dos Empréstimos Compulsórios ou das Obrigações da Eletrobrás, por isso diz o § 2º do mesmo artigo que "respeitadas as exceções indicadas no parágrafo anterior, quaisquer



outros índices ou critérios de correção monetária pre vistos nas leis em vigor ficam substituídos pelo va lor nominal da ORTN".

Compete ponderar que a subscrição compulsória do em préstimo à Eletrobrás atende a dois regimes diferen tes: um, pela subscrição feita com base na Lei número 4.156, de 28.11.1962, em relação às contribuições de vidas até 31.12.1976, que geram a emissão de obriga ções; outro, com fulcro no Dec.-lei nº 1.512, de 29.12.1976, ao criar o crédito calculado nas contribui ções devidas a partir de 01.01.1977.

A ilação, de que tanto a Lei nº 4.156/62 (artigo 4º, § 1º) quanto o Dec.-lei nº 1.512/76 (art. 2º) tratam de crédito constituído por empréstimo compulsório, se reforça pelo confrontado dos artigos 3º e 4º do últi mo diploma legal citado, ao dar entender que o emprês timo compulsório, sob comento, abrange também as con tribuições à Eletrobrás feitas na vigência da legisla ção anterior, ou seja, da Lei nº 4.156/62, em vistada conversão que no vencimento do empréstimo o crédito do consumi dor pode tornar-se em participação societária. Daí a vulta mais uma razão de, referindo-se a crédito do con sumidor de energia elétrica, ser indiferente, para as consequênc ias de natureza fiscal decorrentes dos efei tos da correção monetária dos mencionados empréstimos compulsórios, dizer-se "Obrigações da Eletrobrás" ou "Empréstimos Compulsórios à Eletrobrás", pois tanto aquelas como estes são, em realidade, obrigações de dívidas resultantes de empréstimos tomados pela Ele trobrás e correlativamente direito de crédito do em prestador.

Dúvida não há, pois, de que um regime gere a emissão de tí tulos de crédito representativos de obrigações, en quanto o outro, um crédito de consumidor industrial, mas ambos a título de empréstimo compulsório. Fique, portanto, certo, uma vez por todas, que seja tomando Obrigações da Eletrobrás, na forma do art. 4º, § 1º, da Lei nº 4.156/62, seja apurando o montante das con tribuições, como dispõe o art. 2º do Dec.-lei número 1.512/76, inegavelmente, se cogita, sob a égide de um ou do outro diploma legal, de empréstimo compulsório, cuja correção monetária é de qualidade ou caracterís tica obrigatória, sem nenhuma extrapolação aos lími tes das normas jurídicas de efeitos fiscais imediatos.

Outro entendimento, no sentido de querer negar a obri gatoriedade dessa correção monetária e pretender dife rir para o momento da realização do resgate, é mera opinião destituída de fundamento jurídico, por falta de amparo em disposição de lei. E tal como aqui se expôs, é entendimento acolhido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando, à unanimidade, proferiu, em 20.06.1986, o Acórdão nº CSRF/01-0.670. "20/6/86"

Acórdão nº 101-77.011

A recorrente, por sua defesa, expõe, ainda, o entendimento de que as contribuições, referentes às aplicações de capital na Eletrobrás, assumem o caráter de imposto, para dizer que, computando-se, anualmente, na determinação do resultado do exercício, a correção monetária correspondente, a inclusão implica em bitributação.

A argumentação não procede; somente estabelece premissas heterogêneas. Não há como se confundirem aplicações de capital (empréstimos, ainda que compulsórios) com imposto. Mas, mesmo que se pudessem confundir, observe-se que o que se considera como inclusão na determinação do lucro operacional não é o valor original das aplicações de capital, e sim o valor que se lhe sobre põe a título de variação (correção) monetária. O fato de apropriarem-se, na determinação do lucro operacional, as contrapartidas das variações monetárias dos direitos de crédito, não implica em bitributação alguma.

A recorrente fez terraplanagem de imóvel, empregando nele grande quantidade de terra adquirida por meio de 6.897 viagens de carro de aterro. Nele empregou, também, grande quantidade de material de construção (cimento, ferro, pedra, areia, etc.). Nele se instalaram vasos sanitários, bidês, pias, divisórias, portas e venezianas. Enfim, nele se promoveu reforma e ampliação de pavilhões da indústria, como consta das várias notas fiscais indicadas no ato recorrido, e bem assim se executou a estrutura metálica de vários prédios, de acordo com as notas fiscais-faturas emitidas por Estruturas Metálicas Lucélia Limitada (vejam-se as fls. 70/75).

Houve, portanto, acessões ao imóvel, cujo valor original se acresceu com os custos de tudo que se lhe agregou.

Ponderando que se trata de diversas aquisições de bens e serviços, que por sua natureza e destinação revelam melhorias realizadas, o procedimento fiscal considera desatendidas as condições do artigo 193, e seu § 2º, do RIR/80 o registro contábil feito pela recorrente em conta de Despesas de Conservação e

Manu

Acórdão nº 101-77.011

tenção de Imóveis.

Ao apropriar ao resultado do exercício os custos desses bens e serviços utilizados na reforma e ampliação de pavilhões da indústria, como se verifica da discriminação de diversas faturas de obras e serviços contratados emitidas pela empresa Construtora Peixoto Ltda (confirmam-se, entre outros, os documentos de fls. 49/68), como se fossem despesas com reparos e conservação, a recorrente pretende o tratamento conferido pela aplicação do artigo 227 do RIR/80, contra-arguindo com o prazo de vida útil previsto em relação ao ato de aquisição dos imóveis.

A questão não implica em indagar-se o prazo que restava à vida útil dos imóveis, marcado para valer a partir do ato de aquisição deles, e sim notar-se que neles se integraram novos valores pelos melhoramentos realizados.

As acessões ou benfeitorias, com as quais se acrescem os imóveis, representam novas aquisições e se for para considerar-se o prazo de vida útil, leva-se em linha de cogitação, por separado, o elemento das respectivas utilidades duradouras, não só quanto ao valor primitivo, despendido no ato de aquisição do bem, mas também quanto aos novos valores dos melhoramentos realizados.

Assim, é de compreender-se que, embora em relação ao referido valor primitivo se admita que, contabilmente, através das quotas de depreciação, ele se extinga, porque já vencera parte do prazo de sua vida útil, antes de exaurirem os gastos despendidos com os custos das melhorias realizadas, para estas o prazo de vida útil continua existindo contabilmente até o momento em que a aplicação da taxa de depreciação esgote-lhe os custos correspondentes. Por conseguinte, enquanto houver valor residual do(s) bem(s), em razão dos acréscimos pelas melhorias realizadas, quanto à parte de construção de imóveis, como é a hipótese dos autos nenhum óbice há para formarem-se, ano-a-ano, as quotas de depreciação, mediante o emprego da taxa permitida até a extinção definitiva.



va do saldo da conta.

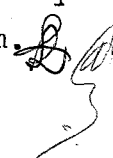
Nesta diretriz do raciocínio, o laudo pericial que a defesa trouxe à colação, para discutir o prazo de vida útil previsto em função do ato de aquisição dos imóveis, nenhuma influência exerce na solução do pleito, porque o que aqui se debate é a classificação contábil das melhorias neles realizados, com em prego de bens, compostos de materiais duráveis, cuja utilização ou serventia não se finda no mesmo ano em que foram empregados, para serem os custos das melhorias contabilizados como despesa operacional.

A legislação do imposto de renda tem como regra tradicional não aceitar, direta ou indiretamente, na apuração da base de cálculo do tributo, a dedução de aplicações de capital em aquisição ou melhoramentos de bens ou direitos, devendo o custo dos bens ou das melhorias realizadas, cuja vida útil supere ao período de um exercício, capitalizar-se para que a perda do seu valor se faça através das quotas de depreciação ou amortização.

Com efeito, o que se permite como custo ou despesa operacional não é o preço de aquisição dos bens nem os dispêndios com as melhorias neles realizadas, mas a gradativa diminuição do valor de uns e de outras, à medida que uns e outras se desgastam, principalmente, em função de sua utilização.

Os bens tangíveis, inclusive as melhorias neles realizadas, reconhecidos visualmente por sua existência material, sofrem, portanto, desgaste ou perecimento físico, medido, teoricamente, em função do uso pelo tempo em que se estima a vida útil de cada um.

O divisor das águas está, pois, em saber as causas que determinam o tempo em que os bens podem, de modo durável, continuar prestando utilização, levando-se em consideração a natureza da matéria que lhes dá composição e a espécie do proveito que se extrai do seu uso com as melhorias que se lhes acresceram.



Acórdão nº 101-77.011

A expressão "vida útil" é apenas fator de estimação do proveito do uso dos bens, mas em absoluto não significa que uma vez atingido o decurso do tempo de sua avaliação, apreciado em função do ato primitivo de aquisição, a serventia deles cesse automaticamente.

Os bens, desde que não tenha ocorrido perecimento físico, podem, quanto aos seus custos primitivos de aquisição, estar, contabilmente, pelas quotas de depreciação ou exaustão, com os valores extintos, mas isto não implica em entender que eles não mais prestem utilidade ou serventia e que os dispêndios com as melhorias neles realizadas, que ainda mantenham valores residuais contábeis não mais possam receber registro das quotas de depreciação ou exaustão.

O correto registro contábil das melhorias realizada em bens está adstrito ao desempenho que eles exercem no desenvolvimento das atividades normais da empresa. A classificação contábil dos bens depende da destinação ou finalidade de cada um e as melhorias neles realizadas seguem-nos na mesma destinação.

O registro contábil que se comenta é aquele correspondente à entrada, no patrimônio dos bens (imóveis), nos quais se realizaram melhorias com reforma e ampliação dos pavilhões da indústria e execução de estrutura metálica em vários prédios do estabelecimento industrial.

Ora, se tais bens (imóveis), de acordo com o seu ato de aquisição, se destinaram a servir por local do estabelecimento necessário ao exercício das atividades da recorrente, consagrou-se-lhes utilização duradoura, permanente no patrimônio empresarial, tiverem, então, como é óbvio, registro em conta do Ativo Permanente. As acessões ou benfeitorias, que neles se fizeram, por uma questão de lógica, só podem ser registradas em conta representativa do Ativo Permanente, subgrupo Imobilizado, do balanço patrimonial, em razão do nexo de dependência.

No caso, em relação a certos materiais de constr

Acórdão nº 101-77.011

ção, nem sequer se pode levar em conta o valor unitário, tomado por limite pelas disposições do artigo 15 do Decreto-lei número 1.598, de 26.12.1977 (art.193 do RIR/80), para admití-los como despesa, porquanto cada um dos bens, que eles compõem, em seu sentido econômico, singularmente considerado, não perfaz o critério da utilidade, de que trata o dispositivo legal, uma vez que tal utilidade resulte da agregação dos materiais empregados na melhoria dos imóveis com a reforma e ampliação dos pavilhões da indústria.

A descrição pormenorizada dos materiais de construção empregados, a reforma e ampliação dos pavilhões da indús-tria e a execução da estrutura metálica em vários prédios bem demonstram que as obras realizadas pela recorrente não foram de conservação e reparos, mas de perceptíveis e acentuadas melhorias. Fizeram-se, isto sim, adaptações nos pavilhões da indústria e execução de estrutura metálica em prédios, promovendo acessões ou benfeitorias em imóveis, cujo valor primitivo de aquisição se aumentou com os custos dos materiais de construção e mão-de-obra. O valor dos bens imóveis passou a se compor de valor original mais o preço de custo dos materiais agregados pelas adaptações feitas e também acrescido dos dispêndios com a prestação dos serviços da respectiva mão-de-obra.

Em relação a tais acréscimos, decorrentes das refe-ridas acessões ou benfeitorias, pode-se dizer, sem nenhum excesso, que eles se associam à mesma natureza dos imóveis aos quais as correspondentes melhorias se integram para seguir-lhes idêntico regime jurídico-fiscal. Qualquer distinção que se pretenda fazer para se considerar que um, o valor original de aquisição' dos imóveis, compõe parcela de bem representativo do Ativo Permanente, subgrupo Imobilizado, e o outro, o valor dos acrêscimos pelas acessões ou benfeitorias melhorativas deles, constitui parcela de despesa operacional dedutível, não é de essência ou substâncias, mas apenas acidental ou periférica, não atengindo o centro da diretriz de que se impregna a norma de lei.

As acessões ou benfeitorias, com as quais se acres



Acórdão nº 101-77.011

cem os imóveis, através das melhorias que elas lhes acarretam, fora de dúvida, representam novas aquisições e é sob este aspecto que deve ser considerado o segundo item da autuação.

Em consequência do procedimento contábil, incorreto, seguido pela recorrente na contabilização das melhorias realizadas em bens registrados no ativo do balanço patrimonial, provocou ela outra situação irregular, pela descarga do crédito da conta de correção monetária do balanço sobre valores figurativos do Ativo Permanente, desacertadamente escriturados como despesas e não como imóveis. Os reflexos da descarga do crédito da conta de correção monetária são perenes nos exercícios subsequentes.

Malbaratou-se por insuficiência o crédito da conta de correção monetária com imediatas consequências na determinação do resultado do exercício, por se ter deixado de proceder ao ajuste monetário dos valores que, em vez de estarem escriturados no grupo de contas do Ativo Permanente, receberam registro como se despesas fossem. Os efeitos da insuficiência são repercutivos em todos os exercícios futuros e continuarão trazendo detrimientos ao fisco em todos eles, caso não se tomem as cautelas devidas.

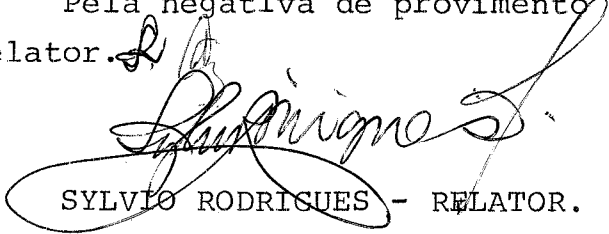
Como se depreende da leitura do art. 6º, § 1º, combinado com o art. 39, ambos do Dec.-lei nº 1.598, de 26.12.1977 - (arts. 154 e 155 c/c o art. 347 do RIR/80), as pessoas jurídicas, sujeitas à tributação com base no lucro real, têm o dever de corrigir monetariamente as contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido, na ocasião do levantamento do balanço patrimonial, por efeito da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio.

Ora, deixando-se de corrigir valores que deveriam regularmente constar do Ativo Permanente, o crédito da conta de correção monetária se reflete por um ajuste menor em proporção à descarga dos valores que não se submeteram ao cálculo da atualização monetária, prejudicando-se, em consequência, o resultado do exercício. *LD*

Acórdão nº 101-77.011

As aquisições de bens e os respectivos serviços necessários à fixá-los no patrimônio, os quais, uns e outros, por sua natureza e destinação, têm registros obrigatórios em conta classificável no Ativo Permanente, mas, apesar disso, dão-se às melhorias realizadas nesses bens registros contábeis como se despesas fossem, dúvida não há da dupla consequência prejudicial à determinação do lucro real: uma, em razão de deduzir do resultado operacional um valor que, sob o ângulo da legislação fiscal, não é de considerar-se como despesas e sim imobilizações; outra, por diminuir-se o crédito da conta de correção monetária com o valor correspondente à atualização monetária de tais imobilizações.

Pela negativa de provimento do recurso, é enfim, o voto do relator.



SYLVIO RODRIGUES - RELATOR.