



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CVF

Sessão de 20 de outubro de 19 86

ACORDÃO N.º 101-76.828

Recurso n.º - 90.365 - IRPJ - Exercícios de 1981 e 1982

Recorrente - CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA, SUC. DE CHIES S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAXIAS DO SUL (RS).

IRPJ - APLICAÇÕES DE CAPITAL NA ELETROBRÁS - OBRIGAÇÕES - EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS - CORREÇÃO (VARIAÇÃO) MONETÁRIA - OMISSÃO DE RECEITA - As aplicações de capital na Eletrobrás geram direitos de crédito quer por obrigações, compulsórias ou espontâneas, decorrentes da legislação anterior (Lei nº 4.156/62), que por empréstimos compulsórios resultantes da legislação atual (Dec.-lei 1.512/76), e uns e outros se sujeitam aos critérios da correção monetária previstos nas leis específicas de atualização de valores, cujos efeitos se apropriam, anualmente, na determinação do resultado do exercício, para submeterem-se às consequências tributárias. A falta dessa apropriação implica em omissão de receita financeira.

IMOBILIZAÇÕES - As acessões ou benfeitorias decorrentes do emprego de materiais de construção em imóvel e bem assim de serviços de mão-de-obra com o objetivo de adaptá-lo às atividades administrativas, acrescem ao valor do bem, com registro no ativo permanente do balanço.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Descarrega-se, proporcionalmente, o crédito da conta de correção monetária do balanço, quando o valor das acessões ou benfeitorias acrescível a bem imóvel não se apropria em conta representativa do ativo permanente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA, SUCESSORA DE CHIES S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO:

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.

X.v.

Sala das Sessões (DF), em 20 de outubro de 1986

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 23 OUT-1986

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇAL-
VES NUNES, JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, ALCEU DE AZEVEDO
FONSECA PINTO e RAUL PIMENTEL, Ausente o Conselheiro AGOSTI-
NHO SERRANO FILHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 11.020-001.498/85-88

RECURSO Nº: 90.365

ACÓRDÃO Nº: 101-76.828

RECORRENTE: CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA, SUCESSORA DE
CHIES S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIOR E L A T Ó R I O

CHIES MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA, sucessora de Chies S/A - Indústria e Comércio, empresa estabelecida na cidade de Caxias do Sul, Estado do Rio Grande do Sul, manifesta recurso tempestivo contra o ato do Delegado da Receita Federal naquela cidade que, ao decidir-lhe a petição impugnativa com a qual se opusera, em parte, à ação fiscal constante do Auto de Infração de fls. 17, manteve a tributação sobre a parte contestada, que, na conformidade do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal, assim se discrimina:

- (a) - omissão de receita de correção monetária relativa à variação monetária ativa dos créditos junto à Eletrobrás — Quadro Demonstrativo nº 02, fls. 07:

— exercício de 1981 — Cr\$ 322.693; e

— exercício de 1982 — Cr\$ 570.476;

- (b) - gastos com aquisição de materiais de construção e ou produção de bens do ativo permanente

Acórdão nº 101-76.828

registrados como despesas ou custos — Quadro Demonstrativo nº 05, fls. 10 a 12;

- exercício de 1982 — Cr\$ 3.957.187; e

(c) - omissão de receita de correção monetária do 'balanço sobre o valor consignado na letra "b" — Quadro Demonstrativo nº 06, fls. 13:

- exercício de 1982 — Cr\$ 903.819.

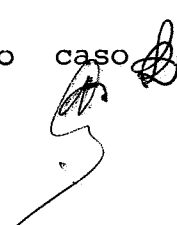
a) Omissão de receita de correção monetária relativa a créditos' junto à Eletrobrás:

O litígio fiscal se iniciou, nos termos da petição impugnativa, por discórdia da data em que a pessoa jurídica detentora do crédito por empréstimos à Eletrobrás deve efetuar a respectiva correção monetária.

A empresa litigante encerra balanço a cada mês de junho e por isso, dizendo que a correção monetária dos empréstimos compulsórios à Eletrobrás se rege pelo Decreto-lei nº 1.512, de 29.12.1976, e não pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, a firma que a atualização do valor deles é anual, sem relação com o exercício social da sociedade detentora de tais créditos e sim com o da Eletrobrás, que é o ano calendário, sem considerar a correção "pro rata tempore" do ano em curso. Expressamente, diz, a fls. 25:

"A Impugnante encerra seus balanços no mês de junho de cada ano e, na forma da Lei, atualiza seus créditos junto à Eletrobrás de acordo com a variação do valor nominal das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional ocorrida entre janeiro e dezembro de cada ano, ou seja, no balanço de 30 de junho de 1982, atualizou os créditos pela variação do valor nominal das ORTNs verificada no período de janeiro de 1981 a dezembro de 1981 e, assim, sucessivamente".

Todavia, por mera cautela, como diz, pede, no caso



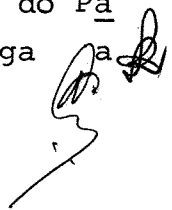
Acórdão nº 101-76.828

de ser mantido o entendimento fiscal sobre a matéria, que lhe seja reconhecido, na apuração do lucro real, o reflexo da correção monetária no patrimônio líquido do ano seguinte.

Ao decidir a petição impugnativa disse o Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul:

- que é irrelevante, para os efeitos da legislação tributária de regência, que a Eletrobrás, com base na legislação específica, tenha estabelecido que os empréstimos a seu favor, depositados mensalmente, sejam convertidos em "unidade padrão" pelo valor da ORTN em janeiro de cada ano;
- que o lucro operacional, do qual é integrante a correção monetária (variação monetária ativa) atribuída aos empréstimos a Eletrobrás, se apura ao final de cada período-base, de modo a determinar-se o resultado tributável do exercício social;
- que, tratando-se de variação monetária ativa, e não correção monetária do balanço, não se reconhece reflexo no patrimônio líquido no exercício seguinte.

Na petição de recurso (fls. 107/120), a defesa insiste no argumento de que a correção monetária dos créditos junto à Eletrobrás se faz coincidentemente com o ano civil e não com o exercício social da empresa titular dos créditos. Não mais argui com reflexos no patrimônio líquido, para os efeitos da correção monetária do balanço no ano seguinte, mas acrescenta que nenhum dos dispositivos da lei tributária obriga a correção monetária dos empréstimos efetuados à Eletrobrás e que o item 11 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28.12.1978, que dita e obriga a



Acórdão nº 101-76.828

apropriação da correção monetária, não se refere ao empréstimo compulsório, mas apenas às obrigações da Eletrobrás, estas distintas daqueles. Aduz que os fundamentos da tributação não pode prosperar por crer que a norma aplicável aos empréstimos compulsórios à Eletrobrás, o art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.512/76, é norma específica, excepcional, que prevalece sobre a norma do art. 18 do Decreto-lei nº 1.598/77. Argúi com as disposições do art. 43 do C.T.N. (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) para debater o que entende por fato gerador com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. E depois de dizer que a disponibilidade econômica é o mesmo que dinheiro em caixa e disponibilidade jurídica corresponde a rendimento ou provento adquirido para salientar que aquela significa rendimento realizado e esta o direito de exigir, de cobrar, de propor ação judicial e isto implica em ser o contribuinte um titular de direito que qualifica a exigibilidade e não a mera expectativa desse direito. Acentua que, no caso dos direitos de créditos contra a Eletrobrás, a correção monetária só se torna devida no momento do resgate e que ela não constitui rendimento efetivo, mas apenas a recomposição do valor da moeda e por isso não é tributável.

b) Gastos com aquisições de materiais de construção e ou produção de bens do ativo permanente registrados como despesas ou custos:

Os argumentos da defesa, a respeito do item em epígrafe, apresentam-se redigidos com os mesmos termos na petição de impugnação e na de recurso. Deles se extraem, em resumo, asseverações utilizadas pela defesa no sentido de dizer:

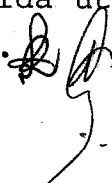
— que a fiscalização utilizou de laconismo na redação, ao proceder à autuação sob esse item, sem atender a jurisprudência, segundo a qual lançamentos dessa natureza não devem ser feitos à base de presunção e sim por inequívoca demonstração;

— que a legislação tributária admite, como opera-

Acórdão nº 101-76.828

cionais, despesas necessárias e destinadas a manter o bem em condições eficientes de operação, conforme permissivo do art. 193, e § 2º, do RIR/80;

- que qualquer imóvel exige conservação e reparos, qua se permanente, tal como exige o tipo de negócio explorado pela empresa litigante que requer constante alteração do seu "visual interno" para torná-lo agradável, convidativo ao seu público consumidor;
- que assim o natural desenvolvimento de suas operações torna imperioso as constantes reestruturações' internas com o deslocamento de paredes e contruções provisórias de outras;
- que, além disso, torna-se imperioso também, ao longo dos anos, promover conservações e pequenas reformas em outras áreas não destinadas ao público consumidor;
- que alguns "históricos" constantes de algumas notas fiscais examinadas pelos Auditores Fiscais poderiam permitir o entendimento de que houve construções, po rém isso decorreria de incorreção no uso do linguajar;
- que não se deve confundir conservação, pequenas reformas ou a renovação quase intermitente do seu visual interno, como falsas construções, pois se assim fosse entendido toda e qualquer despesa de conservação ou remodelação temporária, ou pequenas reformas internas implicaria no aumento de vida útil dos imóveis, por prazo superior a um ano.



Acórdão nº 101-76.828

Da decisão singular de fls. 94/102 e bem assim da manifestação fiscal de fls. 39/45, em que aquela se baseia para confirmar a tributação da parte remanescente em litígio, se colhem, por síntese, considerações no sentido de evidenciar:

- que é de ser repelida a alegação de que houve na autuação, laconismo, mera presunção e não demonstração da infração apontada, pois, no demonstrativo de fls. 10, 11 e 12, integrante do Auto de Infração e do qual foi entregue uma via à empresa litigante, estão relacionadas todas as notas fiscais pertinente, com seus números, folhas do livro Diário no qual foram registradas, datas, nomes dos fornecedores, descrição dos produtos adquiridos e valores correspondentes;
- que o Acórdão nº 67.036 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citado pela defesa, faz referência específica a conserto de veículos e máquinas, o que em momento algum foi aventado pela auditoria fiscal;
- que os produtos adquiridos não se destinaram a obras provisórias, nem a serviços de conservação e pequenas reformas e não houve equívocos na identificação, para o fim de classificação contábil, da natureza dos gastos, consoante se verifica do confronto entre algumas notas fiscais e outros documentos relacionados com as mesmas, como, por exemplo, os de fls. 46/47, 48, 53, 54, 55, 61 e 62;
- que também não podem ser consideradas como de aquisição de produtos destinados a simples reformas, notas fiscais que dizem respeito a compras de

Acórdão nº 101-76.828

vigas usadas, reconstrução do telhado e muros do depósito, confecção de plantas, pedras para calçadas, máquinas de medir fios, colocação de lambris no escritório, instalação de piso no departamento de contabilidade e salas da diretoria, aquisição de cortinas, janelas de vidros, guarnições, etc.

c) Omissão de receita de correção monetária do balanço sobre valores registrados como despesas ou custos, ao invés de ser em conta do ativo permanente:

Diz a defesa, quer na petição impugnativa quer na de recurso, que a correção monetária tida por omitida emerge do item anterior, havido por gastos com a aquisição de materiais de construção e ou produção de bens do ativo permanente registrados como despesas ou custos e que na forma como repelira o entendimento fiscal relativo àquele item, resulta ter por insubsistente a emergência.

Por seu turno, o atorecorrido aduz que "sendo procedente a glosa do registro, como despesas operacionais e/ou custos, de gastos com aquisições e/ou construção de bens do ativo permanente, considera-se, por consequência, ter havido omissão de receita de correção monetária do balanço" 

É o relatório.

Acórdão nº 101-76.828

V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

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 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



Acórdão nº 101-76.828

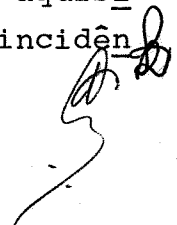
codificada empregaria a coordenada copulativa "e", e não a coordenada disjuntiva "ou", para dizer disponibilidade econômica e jurídica, em vez de disponibilidade econômica ou jurídica.

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 incidên



Acórdão nº 101-76.828

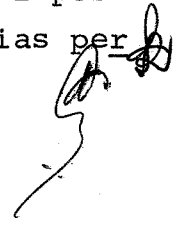
cia tributária fora dessa ocasião é exceção, que deve constar de disposição expressa de lei.

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 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 Compulsória a favor da Eletrobrás, essa disposição de lei em contrário não existe, 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 26.12.1977 (art. 254, inciso I, do RIR/80).

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 per



Acórdão nº 101-76.828

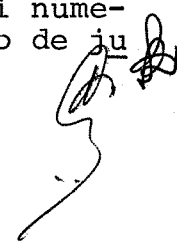
tinentes à disponibilidade econômica ou jurídica de renda que se comentou, cabe esclarecer que a tributação da atualização do valor das Obrigações da Eletrobrás, ou do Empréstimo Compulsório à Eletrobrás, mediante a conta de Correção Monetária, à qual se integra, não se faz diretamente, e sim através 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 cita das 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 Eletrobrás, 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 falta de disposição expressa em lei que assim determine.

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 à 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 número 4.357, de 16 de julho de 1984, para efeito de ju



Acórdão nº 101-76.828

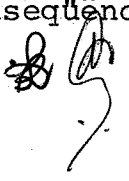
ros e resgate". (Os grifos não são do original).

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 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 deverá 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 tributário 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.



Acórdão nº 101-76.828

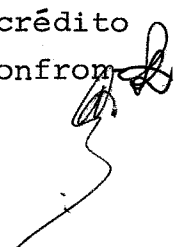
As conclusões tiradas pela defesa, ao opor-se à apropriação anual da variação monetária ativa das aplicações de capital na Eletrobrás, com ajustamento à data do encerramento do exercício social, impressionam por entendimento de misericórdia, não pelo poder de convencimento.

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 16.7.1964, 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 previstos nas leis em vigor ficam substituídos pelo valor nominal da ORTN".

Compete ponderar que a subscrição compulsória do empréstimo à Eletrobrás atende a dois regimes diferentes: um, pela subscrição feita com base na Lei nº 4.156, de 28.11.1962, em relação às contribuições devidas até 31.12.1976, que geram a emissão de obrigações; outro, com fulcro no Dec.-lei nº 1.512, de 29.12.1976, ao criar o crédito calcado nas contribuições 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 confronto



Acórdão nº 101-76.828

to dos artigos 3º e 4º do último diploma legal citado, ao dar entender que o empréstimo compulsório, sob comento, abrange também as contribuições à Eletrobrás feitas na vigência da legislação anterior, ou seja, da Lei nº 4.156/62, em vista da conversão que no vencimento do empréstimo o crédito do consumidor pode tornar-se em participação societária. Daí avulta mais uma razão de, referindo-se a crédito do consumidor de energia elétrica, ser indiferente, para as conseqüências de natureza fiscal decorrentes dos efeitos 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 Eletrobrás e correlativamente direito de crédito do emprestador.

Dúvida não há, pois, de que um regime gere a emissão de títulos de crédito representativos de obrigações, enquanto 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 contribuições, como dispõe o art. 2º do Dec.-lei nº 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 característica obrigatória, sem nenhuma extrapolação aos limites das normas jurídicas de efeitos fiscais imediatos.

Outro entendimento, no sentido de querer negar a obligatoriedade dessa correção monetária e pretender diferir 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. 

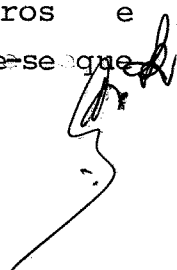
Acórdão nº 101-76.828

Sob o argumento de alterar o "visual interno" do imóvel ocupado pela empresa, para fazê-lo mais agradável e convidativo ao seu público consumidor, como diz a defesa, evitando de torná-lo cansativo ao olhar dos clientes em vê-lo sempre pelo mesmo aspecto, a recorrente adquiriu materiais de construção de variadas espécies, colocou, no escritório que reformou, lâmbri, porta, janelas, vidros, cortinas, instalou piso, etc., como se encontra relacionado no Quadro Demonstrativo nº 05 (fls. 10/12). O registro desses gastos se fez a débito de despesas com indicação no citado Quadro Demonstrativo em que folhas do livro Diário e datas se fizeram os assentamentos contábeis, com todos pormenores discriminativos de cada dispêndio.

A fiscalização deu o registro contábil como infração ao art. 193 do RIR/80, dizendo que se trata de diversas aquisições de bens e serviços que, por sua natureza e destinação, deveriam ser registrados em conta do ativo permanente.

A descrição pormenorizada do que consta na relação de fls. 10/12 demonstra que as obras realizadas pela recorrente não foram de conservação e reparos, e sim de transformação do escritório, departamento administrativo, para lhe dar visual diferente do que existia. Fez, isto sim, adaptação, promovendo alterações na parte do imóvel transformado, cujo valor se aumentou com os custos dos materiais de construção e mão-de-obra que se lhe acrescentaram. O valor do bem imóvel passou a se compor do valor original mais o preço de custo dos materiais agregados com a citada transformação e também acrescido dos dispêndios com a prestação de serviços da respectiva mão-de-obra.

Não observando as disposições do art. 193 do RIR/80, a empresa, ao incorporar os custos dos materiais de construção e da mão-de-obra, usados na transformação do imóvel, deu-lhes irregularmente, o tratamento como se fossem despesas com reparos e conservação, das quais cogita o art. 227 do RIR/80. E note-se que



Acórdão nº 101-76.828

as "despesas necessárias e destinadas a manter o bem em condições de eficientes operações", tal como assim se refere a defesa, não fazem parte de permissivo do art. 193, "caput", nem tampouco do seu parágrafo 2º, do RIR/80. As despesas de reparos e conservação, na forma como a defesa cita, constam do art. 227 do RIR/80. A citação que ela faz como permissivo do art. 193, e seu § 2º, do RIR/80 é despropositada. Este dispositivo trata de aquisição de bens e não de conservação e reparos.

No caso, nem sequer se pode levar em conta o valor unitário, tomado por limite pela disposição legal do art. 15 do Dec.-lei nº 1.598, de 26.12.1977 (art. 193 do RIR/80) para admiti-lo como despesa, porquanto cada um desses bens, que os materiais de construção compõem, em seu sentido econômico singularmente considerado, não perfaz o critério de utilidade, de que trata o citado dispositivo, uma vez que tal utilidade resulta da agregação dos materiais empregados na transformação do imóvel pela adaptação das novas instalações do departamento administrativo (escritório).

Tampouco, a questão não implica em indagar-se por vida útil imóvel, pois sabido é que imóvel possui vida útil superior a um ano, e sim em notar-se que nele se integraram novos valores.

As acessões ou benfeitorias, com que se acrescem os imóveis, representam novas aquisições e sob este ponto de vista deve ser considerada a questão.

Em consequência do procedimento contábil, incorreto, seguido pela recorrente, provocou ela outra situação irregular, pela descarga do crédito da conta de correção monetária do balanço sobre valores representativos do ativo permanente, desacertadamente escriturados como despesas e não como imóveis.

Malbaratou-se por insuficiência o crédito da conta



Acórdão nº 101-76.828

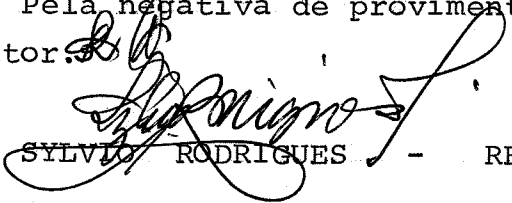
de correção monetária com imediatas conseqüências na determinação do resultado do exercício, por se ter deixado de proceder ao ajuste monetário dos valores que, em vez de estarem escriturados no grupo de contas do ativo permanente, receberam registro como se despesas fossem.

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 conseqüência, o resultado do exercício.

As aquisições de bens e os respectivos serviços necessários a 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-lhes registros como se despesas fossem, dúvida não há da dupla conseqüência 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 despesa 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.