

PARECER NORMATIVO CST Nº 108

28.12.78

Imposto sobre a renda e proventos

MNTPJ: 2.46.00.00 - Correção Monetária do Balanço

2.46.01.00 - Disposições Gerais

Classificação de determinadas contas, na escrituração comercial, para os efeitos da correção monetária de que trata o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Trata-se de dirimir dúvidas relacionadas com a natureza de determinados elementos que compõem a estrutura do patrimônio das pessoas jurídicas e com a correta classificação das contas que representam esses elementos, face ao novo sistema de correção monetária introduzido pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

2. Como se sabe, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determinou que nas demonstrações financeiras fossem considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre os elementos do patrimônio e os resultados do exercício (artigo 185), o que foi regulado pelos artigos 39 a 57 do Decreto-lei nº 1.598/77. Por esse diploma legal, todas as pessoas jurídicas, inclusive as não constituídas sob a forma de companhia, se acham obrigadas à correção monetária, bastando que sejam tributadas com base no lucro real (Parecer Normativo CST nº 33/78).

3. Para que não haja distorção nos resultados, provocada por errônea classificação dos elementos sujeitos à correção monetária, se faz necessário emitir o entendimento pelo qual se devem guiar as pessoas jurídicas na identificação desses elementos que influirão nos resultados, através da correção.

4. Com efeito, embora o novo regime de correção monetária tenha resultado da fusão dos anteriores sistemas de correção, do ativo imobilizado e do capital de giro próprio, portanto incorporando também os respectivos conceitos, a sua implantação exige nova adaptação dos registros contábeis dos contribuintes. Pelo novo sistema, corrige-se cada uma das contas do ativo perma

nente (investimentos, imobilizado e diferido) e do patrimônio líquido, diferentemente do sistema anterior que previa apenas a correção das contas do imobilizado e respectivos encargos, sem efeitos nas contas de resultados, enquanto que a correção do patrimônio líquido afetava os resultados através da sistemática da manutenção do capital de giro próprio.

5. Assim é que, apesar de já ter esta Coordenação manifestado entendimento quanto à classificação de determinadas contas, para os efeitos da correção monetária do ativo imobilizado e da apuração da manutenção do capital de giro próprio, através de diversos pareceres normativos, especialmente o de nº 133/75, esses entendimentos não mais se adaptam integralmente aos conceitos e inovações contidos na Lei nº 6.404/76 em matéria de escrituração comercial, demonstrações financeiras, critérios de avaliação do patrimônio e correção monetária do balanço, cuja aplicação prática requereu a adaptação também por parte da legislação do imposto de renda. É o que se depreende da Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.598/77.

6. Portanto, não obstante os entendimentos até então esposados continuem válidos para aplicação a todas as situações verificadas até o advento do novo sistema de correção monetária, entendemos que, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, para as pessoas jurídicas já a ele submetidas, o critério básico de classificação é o da Lei das Sociedades por Ações, observadas as indicações a seguir mencionadas, para os efeitos fiscais.

INVESTIMENTOS

7. Classificam-se como investimentos, segundo a nova Lei das S.A., "as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa" (art. 179, III). Com relação ao dispositivo transcrito, dois pontos demandam interpretação: (1) o que se deve entender por "participações permanentes" e (2) quais seriam os "direitos de qualquer natureza".

7.1 - Por participações permanentes em outras sociedades se entendem as importâncias aplicadas na aquisição de

ações e outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, seja para obter o controle societário, seja por interesses econômicos, como, por exemplo a constituição de fonte permanente de renda. Essa intenção será manifestada no momento em que se adquire a participação, mediante a sua inclusão no subgrupo de investimentos - caso haja interesse de permanência -, ou registro no ativo circulante, não havendo esse interesse. Será, no entanto, presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido; neste caso, deverá o valor da aplicação ser transferido para o subgrupo de investimentos e procedida a sua correção monetária, considerando como data de aquisição a do balanço do exercício social anterior.

7.1.1 - A intenção de permanência, em certos casos, é presumida em função de critérios estabelecidos em lei. Por exemplo: a participação da companhia em sociedades coligadas e controladas, de que trata o art. 243 e seguintes da Lei nº 6.404/76, dados os reflexos da aquisição do investimento (expressiva participação do capital ou, então, assunção do controle societário); as participações decorrentes dos incentivos fiscais, cujas regras e princípios mostram, de maneira clara, que o poder público abre mão de parte de sua receita tributária, desde que aplicada em investimentos que, pela sua natureza, revestem-se do caráter de permanência.

7.1.2 - Da mesma forma presume-se a permanência em relação às participações em sociedades por quotas, em razão da ausência de título representativo da respectiva quota e pela formalidade exigida para a sua transferência, notadamente a necessidade de contrato escrito, registrado no órgão competente.

7.2 - Ainda com relação a participações, há que considerar as hipóteses de subscrição de ações, quotas ou quotas de capital de outras sociedades, não seguida da imediata integralização. O PN CST nº 63/76, ao tratar do cálculo da manutenção do capital de giro próprio, orientou que tais subscrições não deveriam figurar no ativo imobilizado. Com a nova sistemática de correção monetária, em que a correção do capital é feita

pelo seu valor líquido, já deduzido da parcela de capital a realizar, verifica-se a mesma situação anterior, justificando-se plenamente a manutenção do entendimento contido no PN citado. Desta forma, a partir do advento do D.L. nº 1.598/77, adotar-se-á o seguinte procedimento, na classificação contábil de tais fatos:

- a) se a subscrição for efetuada com intenção de permanência, ou se esta se presumir nos termos dos subitens 7.1.1 e 7.1.2 deste parecer, o seu valor total figurará no ativo permanente, dele sendo deduzida a parcela não integralizada, para os efeitos da correção do investimento;
- b) se a intenção não é de permanência do investimento, este comporá o grupo do ativo circulante.

7.3 - Quanto aos investimentos decorrentes de incentivos fiscais, ainda persistem dúvidas no tocante à sua classificação contábil, para os efeitos fiscais. Com a sistemática introduzida pelo Decreto-lei nº 1.376, de 12 de dezembro de 1974, as parcelas do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, incluindo as opções para incentivos fiscais, passaram a ser recolhidas de forma integral, através de documento único de arrecadação.

7.3.1 - Concluídos os recolhimentos do imposto do exercício, o contribuinte recebe o certificado de aplicação em incentivos fiscais - CAIF, de acordo com a opção exercida na declaração de rendimentos. Esse certificado, que poderá ser trocado no prazo máximo de um ano por quotas dos respectivos fundos, perderá sua validade se não for exercido esse direito. Dessa forma, a parcela do imposto relativo à opção por incentivos fiscais, quando representada pelo CAIF, deverá figurar no ativo circulante, portanto não sujeito a correção monetária.

7.3.2 - No entanto, a partir do momento em que o investidor trocar o CAIF pelo Certificado de Investimentos - CI, por participação direta em companhia, por ações pertencentes às carteiras dos fundos ou por ações da EMBRAER, a aplicação se constitui em investimento e, como tal, será classificada de acordo com a seguinte orientação:

- a) à opção do contribuinte, no ativo circulante ou no ativo permanente/investimentos, quando se tratar de Certificado de Investimentos - CI, observada, quando classificado no circulante, a orientação contida no item 7.1, "in fine", deste Parecer;
- b) sempre no ativo permanente/investimentos, nos casos de troca do CAIF ou do CI por participação societária direta, por ações pertencentes às carteiras dos fundos ou por ações da EMBRAER.

7.4 - Finalmente, tem gerado dúvidas a restrição constante do final do inciso III do artigo 179 da Lei das S.A. A interpretação sistemática do dispositivo leva à conclusão de que a expressão "não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa", refere-se apenas aos "direitos de qualquer natureza" e não às "participações permanentes em outras sociedades".

7.4.1 - Deste modo, as aplicações em direitos, não destinadas à manutenção da atividade da empresa, quando a intenção do investidor seja a de permanência, se classificam como investimento, passível de correção monetária. É o caso, por exemplo, das aplicações em imóveis não necessários à manutenção da atividade explorada e não destinados à revenda.

IMOBILIZADO

8. No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance a: "os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial" (art. 179, inciso IV). Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas, equipamentos, móveis etc), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direi-

tos de idêntica natureza. Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto no imobilizado. No entanto, é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com princípios contábeis recomendados para cada caso específico.

As cauções feitas para execução de contrato ou participação em concorrência, e os depósitos compulsórios, como os vinculados à importação (art. 1º do Decreto-lei nº 1.427/75), serão incluídos, conforme o caso, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo. Se, porém, a caução for efetuada com direitos já registrados no ativo permanente, prevalecerá esta última classificação.

8.1 - Relativamente às aplicações em floresta-mento ou reflorestamento, a Lei nº 6.404/76 e o Decreto-lei nº 1.598/77 estabelecem para as florestas, recursos florestais e direitos de sua exploração, tratamento de correção monetária idêntico ao previsto para o ativo permanente; assim, a partir da introdução do novo sistema de correção monetária, os empreendimentos florestais, independentemente da sua finalidade, devem ser considerados como integrantes do ativo permanente. Portanto, o ativo permanente registrará:

- a) no imobilizado, as florestas destinadas à exploração dos respectivos frutos e as que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização, bem como, os direitos contratuais de exploração de florestas, com prazo de exploração superior a dois anos;
- b) no grupo de investimentos, os empre-

endimentos correspondentes ao plantio de florestas destinadas à proteção do solo ou à preservação do ambiente, sem que se destinem à manutenção das atividades da empresa;

- c) em qualquer hipótese, as importâncias aplicadas na aquisição de terras, desde que não sejam para revenda, comporão a conta de terrenos no imobilizado ou em investimentos, dependendo de sua finalidade.

8.1.1 - Observe-se, em relação às reservas florestais em formação, que o seu custo, além da correção monetária, poderá ter um acréscimo de valor anual de 6% (seis por cento), aplicado sobre os valores corrigidos (D.L. nº 1.483/76, art.3º). Esse valor acrescido será isento de tributação se escriturado como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou incorporação ao capital.

DIFERIDO

9. No subgrupo do ativo diferido, de acordo com o inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404/76, classificam-se:

"as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais".

Destina-se este subgrupo a reunir as contas que representam as aplicações em gastos que irão influir nos resultados de mais de um exercício social, portanto amortizáveis em diversos exercícios. São típicos deste grupo, entre outros:

- a) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais;
- b) as despesas pré-operacionais ou pré-industriais, quando não se identificarem com elementos espe

cíficos do ativo imobilizado ou de investimentos;

- c) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, quando não exercida opção para apropriação direta em conta de resultados;
- d) as despesas de decapeamento ou desenvolvimento de jazidas ou minas;
- e) as despesas com reestruturação, reorganização ou modernização de empresas.

PROVISÕES

10. De acordo com o texto da nova Lei das S.A., existem duas categorias de provisões: as que retificam valores ativos e as que registram obrigações.

10.1 - As provisões retificadoras de valores ativos, que têm por finalidade registrar o desgaste ou perda provável de bens ativos ou retificar o saldo das contas ativas avaliadas por valor superior ao de mercado, acompanham as contas do ativo que retificam, como redução dos seus saldos, embora sejam apresentadas destacadamente na contabilidade. Portanto, é de suma importância, para efeito de correção, separá-las em provisões retificadoras do ativo permanente e provisões retificadoras dos demais valores ativos.

10.2 - As que retificam valores do ativo permanente, tais como as de depreciação, amortização, exaustão e de perdas prováveis na realização de investimentos, serão obrigatoriamente corrigidas, por força do art. 39, item "I", letra "a" do Decreto-lei nº 1.598/77.

10.3 - As provisões retificadoras dos demais valores ativos, entre outras a provisão para créditos de liquidação duvidosa e a de ajuste do custo de bens do ativo circulante ao valor de mercado, por não se vincularem ao ativo permanente, não serão corrigidas.

10.4 - As provisões constituídas para registrar

obrigações, mesmo que potenciais, devem ser registradas no passivo, circulante ou exigível a longo prazo, portanto não sujeitas a correção, pelo que se infere do inciso I do artigo 184, da Lei nº 6.404/76 que, tratando dos critérios de avaliação dos elementos passivos, no balanço, assim dispõe:

"as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;" (o grifo é nosso).

Algumas dessas obrigações normalmente são representadas por parcelas de lucros retidos, destinadas a cobrir desembolsos futuros de despesas incorridas mas não pagas no exercício, como, por exemplo, provisão para o imposto de renda, para gratificações, para 13º salário e outras de natureza semelhante; portanto, não devem integrar o grupo do patrimônio líquido, para efeito de correção monetária.

10.5 - A provisão para o imposto de renda, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, tornou-se obrigatória para todas as pessoas jurídicas que tenham sua tributação baseada no lucro real. Essa provisão compõe-se de duas parcelas, calculadas separadamente, a saber:

- a) montante igual ao imposto de renda devido no exercício seguinte, sem dedução do PIS e dos incentivos fiscais cuja ^{função} dependa do pagamento do imposto;
- b) montante que corresponda ao imposto de renda incidente sobre os valores cuja tributação esteja sendo diferida para exercícios subsequentes mediante ajustes procedidos no livro de apuração do lucro real.

10.5.1 - A provisão constituída nos termos da letra "a" deverá figurar no passivo circulante, enquanto que a de que trata a letra "b" figurará no exigível a longo prazo.

10.5.2 - Tendo em vista que os valores excluídos do lucro líquido em um exercício para tributação diferida, serão,

nos exercícios subsequentes, computados na determinação do lucro real corrigidos monetariamente, a provisão constituída na forma da letra "b" poderá ser corrigida monetariamente; o montante dessa correção terá o tratamento de variação monetária passiva, dedutível na determinação do lucro real.

OBRIGAÇÕES DA ELETROBRÁS

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 seu 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 Decreto-lei nº 1.512, de 29 de dezembro de 1976. Quando essas obrigações tiverem cláusula de correção monetária, esta deverá ser apropriada anualmente.

DIREITO DE USO DE TELEFONE

12. As dúvidas constantemente levantadas em torno da classificação do direito de uso de telefone e dos demais fatos que, normalmente, envolvem esse tipo de direito, podem ser dirimidas pelo seguinte entendimento:

12.1 - Os depósitos obrigatórios junto à companhia telefônica, necessários para que esta conceda o direito de uso de telefone, são classificáveis no ativo circulante, ou no realizável a longo prazo, dependendo do prazo previsto para a troca por ações dessa empresa.

12.2 - No momento em que se verifica a aquisição de ações, com a utilização do montante depositado, surge para o investidor, uma aplicação em ações ou quotas de capital de ou-

tra empresa, devendo ser observado, a partir de então, o entendimento contido no item 7.1 deste parecer.

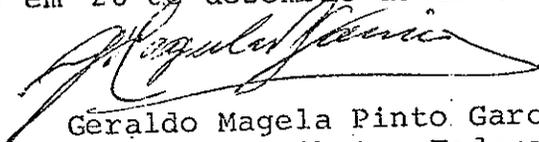
Se o montante das ações adquiridas, considerado o valor de integralização, for inferior ao volume dos depósitos utilizados na sua aquisição, a diferença representará o valor atribuível ao direito de uso do telefone e figurará no ativo imobilizado.

12.3 - Quando ocorrer que o direito de uso tenha sido adquirido de terceiros, ou da própria concessionária, a título oneroso, e sem o recebimento de ações, a importância despendida corresponderá a investimento e, como tal, será classificável no ativo permanente. Em tais casos, o valor permanecerá sendo corrigido monetariamente e não será amortizável, visto não haver prazo determinado de duração do exercício do direito.

12.4 - Situações ocorrem, ainda, em que a empresa, além de recebimento, a título gratuito ou oneroso, do direito de uso de telefone, adquire de empresas especializadas ou da própria companhia aparelhos ou aparelhagem a serem utilizados em substituição ou complemento daquele recebido com o direito de uso do telefone; em tais casos a aquisição feita será classificável no ativo imobilizado.

À consideração superior.

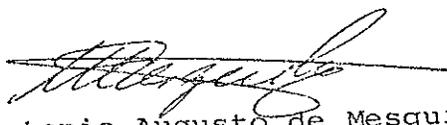
CST, em 28 de dezembro de 1978



Geraldo Magela Pinto Garcia
Fiscal de Tributos Federais

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.



Antonio Augusto de Mesquita Neto
Coordenador do Sistema de Tributação