

**ALTERAÇÃO DO EXERCÍCIO SOCIAL
CORREÇÃO MONETÁRIA DOS LUCROS APURADOS EM
CADA EXERCÍCIO SOCIAL**

HENRY TILBERY
Advogado, Contabilista e
Técnico em Administração

CONSULTA

I — De acordo com o artigo 21 do Estatuto Social desta Companhia, que estava em vigor até o dia 27 de julho de 1982, o seu exercício social se encerrava em 30 de junho de cada ano, data em que eram elaboradas as demonstrações financeiras exigidas pela legislação societária.

A Assembléia Geral Extraordinária desta Companhia realizada em 27 de julho de 1982 aprovou a modificação da data de encerramento do exercício social de 30 de junho para 31 de dezembro, com o objetivo de fazê-lo coincidir com a do ano-calendário e melhor servir aos interesses da empresa. Conseqüentemente foi aprovada a melhor redação do artigo 21 do Estatuto Social, que passou a ser a seguinte:

“Art. 21 — O exercício social terá duração de 1 ano e encerrar-se-á em 31 de dezembro de cada ano, data em que serão elaboradas as demonstrações financeiras, devidamente analisadas por auditores independentes e constantes das seguintes peças:

I — Balanço Patrimonial;

II — Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;

III — Demonstração do Resultado do Exercício;

IV – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.”

Concomitantemente a mesma Assembléia Geral Extraordinária aprovou a seguinte resolução:

“Em decorrência da alteração do exercício social ora aprovada, isto é, após encerrado o Balanço anual em 30 de junho próximo passado e considerando que doravante o exercício social terminará em 31 de dezembro, determina-se que o próximo balanço, junto com as demais contas será levantado em 31 de dezembro de 1982, isto é, este período social abrangerá os 6 meses de 1^o de julho de 1982 a 31 de dezembro de 1982. Os Balanços Patrimoniais e Demonstrações Financeiras seguintes, de acordo com a nova redação do artigo 21 dos Estatutos Sociais, serão sempre levantados para o período de 12 meses, de 1^o de janeiro a 31 de dezembro de cada ano”.

II – Nestas circunstâncias esta Companhia, no ano-calendário de 1982 terá dois balanços finais:

a) um já encerrado em 30 de junho de 1982, correspondente ao período social 01.07.81 a 30.06.82 (12 meses);

b) um outro que será levantado em 31 de dezembro de 1982, correspondente ao período social 01.07.82 a 31.12.82 (6 meses).

De acordo com a lei vigente, a empresa *por ocasião do encerramento do primeiro destes dois balanços*, isto é, do balanço de 30.06.82, promoverá a correção monetária desse balanço, todavia não sujeitando à correção monetária o lucro desse exercício, apurado em 30.06.82, lucro esse que só será corrigido a partir do exercício social seguinte, isto é, a partir de 01.07.82, seguindo normas administrativas emitidas em 1978.

Por ocasião da *correção monetária do segundo destes dois balanços*, isto é, em 31.12.82, será então monetariamente corrigido o lucro apurado no balanço anual levantado em 30.06.82, em função da variação dos coeficientes de ORTN verificada no período social 01.07.82 a 31.12.82.

Por outro lado, o resultado deste segundo período social será corrigido, por sua vez, só a partir do exercício social seguinte, isto é, a partir de 01.01.83.

III – Considerando o fato de que a Declaração de Imposto de Renda referente ao exercício financeiro 1983, ano-base 1982, abrangerá os resultados dos dois períodos sociais findos em 30 de junho de 1982 e em 31 de dezembro de 1982, respectivamente, surgirá como consequência automática, que a correção monetária do lucro, apurado no *primeiro* dos dois balanços, será uma parcela componente no cômputo da correção monetária do segundo balanço, representando, portanto, uma dedutibilidade legítima na apuração do lucro real do exercício financeiro 1983.

IV – O recente Parecer Normativo CST n. 12, de 19 de abril de 1982, da Coordenação do Sistema de Tributação, considera que a correção monetária do lucro auferido no primeiro balanço implicaria em redução indevida do imposto em relação ao exercício financeiro de 1983.

A Companhia deseja dirimir a dúvida suscitada pelo Parecer Normativo retro-citado, não somente em virtude da alteração do exercício social aprovada na sua própria empresa, mas também pelo fato de duas sociedades do mesmo grupo econômico terem adotado o mesmo procedimento, para fins da coordenação dentro do grupo, das datas dos respectivos balanços.

Nestas condições a Companhia formula a seguinte

PERGUNTA

É correto o entendimento da empresa no sentido de que o lucro apurado no balanço anual encerrado em 30.06.82 fica sujeito à correção monetária no período social seguinte, a terminar em 31.12.82 e, por outro lado, que não há base legal para a interpretação do Parecer Normativo CST n. 12/82 que pretende que a parcela correspondente a esta correção monetária seja adicionada ao lucro líquido, para fins de cômputo do lucro real do exercício financeiro de 1983?

RESPOSTA

1. *Início da fluência da correção monetária sobre o resultado do exercício*

Em primeiro lugar temos que fazer alguns reparos ao entendimento dos Órgãos Administrativos, que só admitem a correção monetária do resultado de cada exercício social a partir do *exercício social seguinte*, após sua transferência para as contas de reservas ou lucros acumulados.

A lei societária que introduziu a sistemática da correção monetária do balanço (Lei n. 6.404/76) no seu artigo 185, delineou os princípios básicos desta nova técnica sem entrar em pormenores — estabelecendo a obrigatoriedade de considerar, nas demonstrações financeiras, os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional *sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício*.

Silenciou sobre o momento em que as mutações nas Contas do Patrimônio Líquido deveriam ser levadas em consideração para fins do cômputo da Correção Monetária.

A Lei Fiscal que adaptou a nova sistemática às necessidades da área tributária (Decreto-lei n. 1.598/77), nos seus artigos 39 a 53, foi mais específica.

De um lado reproduziu o princípio da lei societária da correção monetária obrigatória *por ocasião da elaboração do balanço patrimonial* das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido, por outro lado formulou regras de execução que implementam o mandamento geral de sujeitar à correção monetária não somente os saldos de abertura, *mas também os acréscimos registrados durante o exercício de acordo com o respectivo mês ou trimestre*.

Para pôr em prática, fielmente, esta idéia, *os lucros* — face ao seu crescimento vegetativo — deveriam ser corrigidos dentro do próprio exercício em que foram gerados.

É este o ponto de vista dos peritos em Ciências Contábeis.

NILTON LATORRACA, professor da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas e CHEFE do Departamento de Assessoria Tributária de renomada firma internacional de Auditoria defende em relação aos lucros gerados no exercício da correção a mesma opinião:

“A Lei n. 6.404 manda corrigir os saldos das contas do patrimônio líquido na alínea b do § 1º do artigo 185. O Decreto-lei n. 1.598 repete a norma no artigo 38, I, b. Não há dúvida de que o lucro do exercício integra as contas do patrimônio líquido e representa um acréscimo patrimonial gerado pelas operações sociais, o que equivale dizer que os recursos da companhia expostos à inflação são aumentados à medida que o lucro do exercício acusa um acréscimo patrimonial. Ninguém discute que os lucros de exercícios anteriores são corrigíveis como contas integrantes do patrimônio líquido. O lucro do exercício tem a mesma natureza, por ser mais “novo”, porém, negam-lhe “autorização” para participar do grupo de contas que integram o patrimônio líquido e que serão corrigidas monetariamente. É como se o lucro do exercício só atingisse a “maioridade” no exercício seguinte. Essas considerações são válidas também para a hipótese de prejuízo, quando a companhia continuaria a corrigir recursos existentes no início do exercício e que já teriam sido consumidos, total ou parcialmente, por prejuízos do exercício então corrente.

Admitimos que se exigisse, como condição à inclusão do lucro do exercício, a sua apuração em balanço patrimonial encerrado com observância de todos os requisitos contábeis; o que não podemos entender é que se exclua o resultado do exercício sem qualquer argumento ou justificativa, o que significa distinguir onde a lei não o fez”.

E, finalmente, conclui:

“Entendemos que o resultado do exercício deve ser corrigido no curso do próprio exercício, desde que apurado em demonstrações financeiras elaboradas com observância dos requisitos legais. Esse entendimento parece-nos conforme a letra da lei e com o sistema. Além disso, é uma necessidade aritmética, como ficou evidenciado no trabalho elaborado por PRICE WATERHOUSE Auditores Independentes”.

(NILTON LATORRACA "Legislação Tributária – Uma Introdução ao Planejamento Tributário", Editora Atlas – São Paulo, 7a. edição, 1981, pgs. 112 a 114).

Em sentido contrário opinam José Luiz Bulhões Pedreira e Manoel Ribeiro da Cruz Filho, com a autoridade de co-autores intelectuais da sistemática da correção monetária do balanço:

“O resultado do exercício não é corrigido no curso do próprio exercício social. Somente após o levantamento do balanço anual, ao término do exercício social, é que é transferido para reservas ou lucros acumulados, quando passa a ser corrigido.

A conclusão é a mesma, se a pessoa jurídica levanta balanços intermediários.

Os balanços intermediários – mesmo os semestrais, previstos no estatuto ou prescritos em lei – servem para autorizar a distribuição de dividendos mas não modificam o princípio legal da anualidade do exercício social. A demonstração do resultado do exercício é sempre anual. Os resultados apurados em balanços intermediários não podem, por conseguinte, ser corrigidos, nem durante o exercício, nem no balanço anual.

A não correção do resultado no curso do exercício é decorrência do sistema de correção adotado pela lei, que não pretende realizar a tarefa (impossível) de eliminar das contas de resultado cada um dos efeitos da inflação sobre o patrimônio da sociedade”. (*grifos nossos*)

(José Luiz Bulhões Pedreira – Manoel Ribeiro da Cruz Filho “Manual da Correção Monetária das Demonstrações Financeiras”, Editora Esplanada, Rio de Janeiro, 4a. edição, 1979, pg. 28).

A regra formulada pelos ilustres autores, na forma como foi redigida, não indica quaisquer fundamentos em conceitos doutrinários, nem contábeis, nem jurídicos, nem econômicos, mas visa evidentemente o *aspecto prático da viabilidade do sistema*.

Com toda probabilidade foram semelhantes considerações de *sim-*

plificação e maior facilidade na execução que motivaram a Coordenação do Sistema de Tributação para seguir, exatamente, o raciocínio destes dois autores, no Parecer Normativo CST n. 95, de 8 de novembro de 1978, com a seguinte ementa:

“O lucro apurado em balanço intermediário ou em balanço anual não pode ser corrigido monetariamente dentro do próprio exercício em que foi produzido”.

O pensamento básico, subjacente, está expresso no texto deste Parecer Normativo, no item 5^o, com as seguintes palavras:

“A demonstração do resultado do exercício é elaborada sempre anualmente. O lucro do exercício, apurado nessa demonstração, somente pode ser corrigido no exercício seguinte, a partir do momento em que passar a fazer parte do saldo das contas de reservas ou de lucros acumulados”.

Logo em seguida o Secretário da Receita Federal na Instrução Normativa SRF n. 071, de 29 de dezembro de 1978, reproduziu a mesma regra:

“11.1. – O resultado de cada exercício social somente será corrigido a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados”. (grifos nossos).

Discorda desta posição o grande cientista mineiro em matéria contábil, Professor A. LOPES DE SÁ, e relembra:

“O período ‘anual’ fixado pelas leis (comerciais e fiscais) é uma convenção ‘cronológica’ que visa estabelecer uma ‘ordem’, mas não deixa de ser uma convenção, pois, em realidade, não há uma ‘efetiva’ paralização do sistema de resultados”.

E continua:

“Os ‘Balanços Intermediários’, pois, tendem a oferecer maior precisão ao regime; nossa legislação prevê a realização dos mesmos e até consagra a figura de exercícios peculiares com propriedade e embora o entendimento administrativo fazendário crie obstáculos no que tange à Correção Monetária, o faz ao arrepio de lei e em desacordo com a melhor técnica contábil”. (grifos nossos). (Prof. A. Lopes de Sá “Regime de Competência” em “Temática Contábil e Balanços”, Ed. Informações Objetivas, São Paulo, Boletim 21/82, pg. 215).

2. Correção Monetária do Lucro Apurado em Balanço Intermediário

Na situação fática objeto de sua consulta trata-se de DOIS BALANÇOS FINAIS encerrados, o primeiro no término do período social em 30.06.82 e o segundo no fim do período social seguinte em 31.12.82.

Portanto, neste caso concreto não há balanço intermediário. Todavia, considerando que as dúvidas suscitadas têm sua origem nos Pareceres Normativos CST n. 95/78 e CST n. 12/82, ambos versando sobre o conceito de Balanços Intermediários, é conveniente, preliminarmente, examinarmos este tema, para assim prepararmos a apreciação dos pressupostos fáticos de sua consulta, que são totalmente diferentes.

O Decreto-lei n. 1.598/77 no seu artigo 39, § 1º admite, expressamente, a correção monetária facultativa dos balanços intermediários nos seguintes termos:

“Art. 39, § 1º – O contribuinte que levantar balanço intermediário no curso do exercício social poderá, à sua opção, corrigi-los nos termos deste Capítulo”.

O Professor Lopes de Sá em PARECER não publicado, emitido em 27 de novembro de 1981, a respeito deste tema, formulou as seguintes conclusões:

“1 – É legal o levantamento de Balanço Intermediário do Exercício e o mesmo acha-se referido e previsto, ex-

pressamente, na legislação nacional;

2 – Os lucros apurados em Balanço Intermediário do Exercício são parcelas do Patrimônio Líquido das empresas, quer de acordo com a técnica contábil, quer de acordo com o texto legal;

3 – Os lucros intermediários, defluentes de Balanços Intermediários podem, à opção do contribuinte, ser corrigidos monetariamente no mesmo exercício da correção, pois, tais condições estão expressas na legislação, além de serem coerentes com o princípio técnico do ajuste de valores”.

Em outro lugar o mesmo insigne perito e professor argumenta com muita força:

“Não existe, em toda a nossa legislação, com todos os graves defeitos técnicos que ela encerra, um só dispositivo que afirme que o Balanço Intermediário deve ter lucros apurados por critérios diferentes daqueles impostos para o Balanço do Exercício.

A mudança de um critério obrigatório e consagrado pela lei só pode ser feita pela própria lei.

Não haveria razão para que existisse um exercício de correção se não se estivesse a estabelecer um critério que acolhesse o período intermediário como algo autônomo, sujeito a uma apuração, sujeito a uma correção e aos efeitos desta (não há razão para corrigir se não se utiliza da correção), inclusive a posterior tributação, integral.

Entendo como absolutamente lógica a dedução emanada de tais argumentos: para que corrigir se não se utilizam os efeitos da correção? Para que apurar lucros se eles não têm qualquer efeito? Para que criar-se uma Correção se ela nada vale?

A lei é tão clara que afirma que o Balanço Intermediário é corrigido ‘nos termos deste Capítulo’ (Capítulo que manda corrigir o Permanente, o Patrimônio Líquido e destinar o saldo).

Não há como fugir a uma norma tão claramente fixa-

da, ou seja, a Correção deve, sem qualquer alternativa:

a) Atingir o Ativo Permanente;

b) Atingir o Patrimônio Líquido;

c) Destinar o saldo da correção, encerrando-o na conta de apuração do Resultado.

Isto é o que dispõe o Capítulo IV, artigo 347, do Decreto n. 85.450/80, ao qual se subordina o Balanço Intermediário.

Não existe outra forma, prevista em lei, de corrigir-se Balanço, nem outra forma de apurar-se resultado.

Portanto, quer contabilmente, quer legalmente, em nosso ponto de vista, o Balanço Intermediário deve obedecer às mesmas normas do Balanço do Exercício, até que uma lei determine (contrariando o que existe) que tal apuração seja diferente”.

(Prof. A. Lopes de Sá “Balanços Intermediários: Decisões da Justiça” em “Informativo Dinâmico 103”, ed. Informações Objetivas, São Paulo, número 1.252 de 26.01.82, pg. 110).

Antes de entrarmos na questão-objeto de sua consulta, fazemos questão de manifestar preliminarmente, com clareza, nossa opinião a respeito de dois aspectos correlatos:

I – A Norma Administrativa (Parecer Normativo CST n. 95/78, Instrução Normativa SRF n. 071/78) que só admite a correção monetária do resultado de cada exercício social a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados, não têm base legal.

É uma restrição introduzida na sistemática legal por atos administrativos. Nem poderia ser justificada pela alegação da complexidade ou inexequibilidade da correção das mutações do patrimônio líquido decorridas dentro do próximo exercício, mesmo porque já precedentes da sua viabilidade em situações semelhantes no direito tributário comparado e até na própria prática tributária brasileira (relembrando o método para cômputo do capital efetivamente aplicado no antigo imposto sobre lucros extraordinários, pela Lei 6.224/44, quando o Prof. Túlio Ascarelli chegou à conclusão de que, de acordo com o entendimento da Junta de Ajuste dos Lu-

cross, se aplicaria em relação aos lucros gerados no exercício o critério da proporcionalidade em relação ao tempo da permanência na empresa).

(Túllio Ascarelli e outros "Lucros Extraordinários e Imposto de Renda" Livraria Martins, São Paulo, 1944, pg. 185).

II – Quando o Parecer Normativo CST n. 95/78 vedou, especificamente, a dedutibilidade da correção monetária do lucro apurado no balanço intermediário dentro do próprio exercício em que foi produzido, modificou os critérios estabelecidos pela lei para a correção monetária dos balanços, em geral – que se referem a *todas as parcelas* componentes do Patrimônio Líquido – sem distinção e sem restrições.

3. Alteração do Exercício Social

Passando agora – após a digressão inicial – para os *FATOS* objeto de sua consulta:

3.1 – Primeiro Balanço:

A sua Companhia encerrou o seu exercício social no dia 30 de junho de 1982 e levantou o balanço anual com as demais Demonstrações Financeiras na mesma data, em conformidade com o artigo 21 do seu Estatuto Social em vigor naquela data.

Trata-se de um balanço final, definitivo – com todas as características previstas na legislação societária e na tributária, que produz todos os efeitos jurídicos estabelecidos na lei.

Estas contas do exercício serão submetidas para apreciação da Assembléia Geral Ordinária a ser realizada até fins de outubro de 1982 (artigo 132 – Lei n. 6.404/76) e a decisão desta Assembléia, aprovando o Balanço, retroagirá à data deste balanço, conforme entendimento pacífico da jurisprudência administrativa.

Assim foram constituídos FATOS consumados e acabados, não suscetíveis de descaracterização "a posteriori" por interpretação dos órgãos da Administração Fazendária.

3.2 – Segundo Balanço:

Após encerrado o exercício social em 30.06.82, a Assembléia Geral Extraordinária realizada em 27 de julho de 1982 alterou o exercício social para 31 de dezembro.

A mesma Assembléia dos acionistas fixou por resolução, à parte, o próximo período social para os 6 meses de 01.07.1982 a 31.12.1982, isto em decorrência da alteração da data do encerramento e considerando que o Balanço anual *FINAL* já havia sido encerrado em 30 de junho de 1982.

Assim também o Balanço desta Companhia a ser levantado em 31.12.82 se revestirá de todas as características de Balanço *FINAL*.

Este procedimento está em pleno acordo com a legislação societária Lei n. 6.404/76:

“Art. 175 – O exercício social terá duração de um ano e a data de término será fixada no estatuto.

Parágrafo Único: – Na constituição da Companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa”. (grifos nossos)

Paralelamente o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 85.450/80, estabelece:

“Art. 146 – Quando ocorrer alteração do exercício social ou da data de apuração anual de resultados, a tributação será feita com base no lucro real verificado no período, inferior ou superior a 12 (doze) meses, entre a data do balanço que instruiu a declaração anterior e a do último balanço realizado (Lei n. 2.354/54, art. 15).

Parágrafo Único: – OMISSIS”

Temos então, tanto para fins societários como também para efeitos de imposto de renda, dois exercícios sociais, autônomos, distintos e dois Balanços *FINAIS*.

4. Correção Monetária do Lucro Apurado no Primeiro Balanço

Em estrita obediência ao mandamento da Instrução Normativa SRF n. 071/78 que estabelece no seu inciso 11.1 o início da correção monetária do resultado de cada exercício social

“A PARTIR DO EXERCÍCIO SOCIAL SEGUINTE, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados”

é óbvio que os lucros apurados no balanço encerrado em 30 de junho de 1982 devem ser corrigidos monetariamente

a partir do dia 1º de julho de 1982.

Ademais, estabelece a Lei o seguinte procedimento a respeito desta correção monetária no § 2º, art. 39 do Decreto-lei n. 1.598/77, reproduzido no § 2º, art. 347 do R.I.R., Decreto n. 85.450/80:

“§ 2º – Para os efeitos deste Capítulo, considera-se exercício da correção o período entre o último balanço corrigido e o balanço a corrigir”. (grifos nossos)

Por ocasião do fechamento do balanço em 31.12.82 a aplicação desta norma em conjunto com a regra do inciso 11.1 da Instrução Normativa SRF 71/78 significa o seguinte:

Lucros do Balanço anterior levantado em 30.06.82:

– a serem corrigidos a partir de 01.07.82

Último Balanço corrigido:

– Balanço final encerrado em 30.06.82

Balanço a corrigir:

– Balanço final a ser encerrado em 31.12.82.

Ou traduzindo em linguagem simples: O lucro do *primeiro* balanço terá de ser corrigido no *segundo* balanço em função da variação das ORTN's verificada no exercício de correção: 30.06.82 a 31.12.82, em

obediência às normas administrativas (sem considerar as objeções levantadas contra o mandamento da Instrução Normativa SRF 071/78, expostas no item 1º deste Parecer).

5. Exame do Parecer Normativo CST 12/82

A situação fática, como exposto acima, é claríssima em face do texto legal e das normas anteriormente baixadas pela própria Administração Tributária, mas foi perturbada pelo Parecer Normativo CST 12/82.

Este Parecer Normativo trata *especificamente* do caso de *alteração do exercício social*, quando a pessoa jurídica visa a encerrar dois balanços dentro do mesmo ano-calendário.

Nestas condições, o Parecer formula sua opinião nos seguintes termos:

“6.1 – Caso a pessoa jurídica tenha encerrado mais de um balanço dentro do novo exercício social, os balanços anteriores ao último realizado, serão tidos como balanços intermediários para todos os efeitos fiscais”.

Nesta frase são cristalizados os erros flagrantes deste Parecer.

A pessoa jurídica *não* encerrou dois balanços no *exercício social* (!). Ela encerrou dois balanços, sim, no *ano-base*. — Há uma confusão total do Parecerista entre os conceitos de “exercício social” e “ano-base”.

Conforme artigo 145 do R.I.R., Decr. 85.450/80, para a tributação da pessoa jurídica no *exercício financeiro de 1983 o período-base* é o *exercício social* terminado em qualquer dia do ano-calendário de 1982, isto é, em circunstâncias normais. Mas quando ocorreu alteração do exercício social, aplica-se a regra do artigo 18 da Lei n. 2.354/54, reproduzida no artigo 605 do atual Regulamento do Imposto de Renda, Decr. 85.450/80, IPSIS VERBIS:

“Nos casos de mudança de data do encerramento de balanços e alterações do período do exercício social, as pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os do-

cumentos enumerados neste artigo e referentes aos balanços encerrados nos dois últimos exercícios sociais”.
(grifos nossos).

É, portanto, a própria Lei fiscal que de maneira expressa e inequívoca confirma a caracterização dos dois períodos como sendo *dois exercícios sociais distintos* !

A tentativa do Parecer em caracterizar estes dois períodos como se fossem um único exercício social, através da confusão que faz com anobase e pela invenção de um novo conceito que seria a FICÇÃO de “balanço intermediário *para efeitos fiscais*”, contradiz a Lei Fiscal (artigo 18, Lei n. 2.354/54).

O *Balanço intermediário* é um conceito das Ciências Contábeis, nitidamente definido. Distingue-se de um lado do *Balanço final* pelo facto de não ser levantado no fim do exercício social, mas para período menor (artigo 204, Lei n. 6.404/76); de outro lado é diferente de simples “*Balancete de verificação*” em que este representa apenas uma fase prévia de preparação, que comprova a exatidão quantitativa das contas do Razão (compare “Balancetes de Verificação – Conceituação – Os Ajustes das Contas” em “Temática Contábil e Balanços” ed. Informações Objetivas, São Paulo, Boletim 4/82, pg. 26).

Por outro lado, o *Balanço intermediário* produz efeitos jurídicos. É esta uma peça de valia, internacionalmente reconhecida pelos mais insignes peritos contábeis do mundo, como salienta o Prof. Lopes de Sá (no seu Parecer, não publicado, de 27.11.81, já antes referido).

A conceituação do *Balanço intermediário*, para efeitos do Imposto de Renda, em contra-posição ao *Balanço final* (levantado no fim do período social), foi formulada com clareza na Instrução Normativa IN 71/78:

“2. Época da correção

É obrigatória a correção das demonstrações financeiras anuais, elaboradas no encerramento do exercício social.

2.1. A correção monetária é parte dos procedimentos de elaboração das demonstrações financeiras anuais, as quais deverão conter os ajustes decorrentes da correção.

2.2 O contribuinte que levantar balanço intermediário no curso do exercício social poderá, opcionalmente, corrigi-lo monetariamente nos termos desta Instrução Normativa.

2.3 Considera-se balanço intermediário, para efeito do subitem anterior, aquele que a pessoa jurídica levantar semestralmente, ou em períodos menores, por força de disposição legal, ou em virtude de disposição estatutária, de contrato social ou de ato constitutivo, ou por deliberação dos órgãos de administração". (grifos nossos)

Esta definição formulada pelo Ilmo. Sr. Secretário da Receita Federal, totalmente inaplicável ao Balanço anual levantado por esta Cia. no fim do exercício social em 30.06.82, encontra-se em perfeita harmonia com o conceito da Lei Societária (art. 204 antes citado da Lei n. 6.404/76), nem pode ser diferente face ao rigor do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, que estabelece:

"Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas no Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

A opinião do Fisco não pode interferir, no âmbito do direito societário, na qualificação legal de ambos balanços como sendo balanços finais, definitivos. Ciente dessa limitação o Fisco argumenta que o primeiro desses balanços assumiria o caráter de "Balanço intermediário só para efeitos fiscais". Isto é uma tese que não tem base legal e contraria a UNIDADE DO DIREITO.

A figura imaginária de BALANÇO INTERMEDIÁRIO PARA EFEITOS FISCAIS é uma criação do Parecer Normativo CST n. 12/82.

Dentro do princípio da unidade do Direito e para efeitos de interpretação harmoniosa entre os diversos ramos do direito, os conceitos do direito societário são vinculantes, nesta questão, para efeitos do direito

tributário. Se os institutos estruturados por outros ramos jurídicos podem ser modificados por Lei tributária para os efeitos da Tributação, certamente tal alteração nunca poderia ser efetuada através de Parecer Normativo, mas só por lei, seguindo os ensinamentos do insigne mestre do Largo São Francisco, Professor Ruy Barbosa Nogueira (na obra “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias” ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2a. edição, 1965, pg. 49/63).

A sua sociedade, tendo encerrado seu exercício social regularmente em 30 de junho de 1982, de acordo com a Lei e o estatuto, convocará a Assembléia Geral Ordinária até fins de outubro de 1982, para tratar da aprovação do Balanço Patrimonial e das Demonstrações Financeiras e, para proceder a distribuição obrigatória de dividendos.

Na mesma ocasião tomará as providências cabíveis (provavelmente capitalização de uma parte de lucros) para fins de imposto de renda, evitar “Excesso de Reservas” (art. 65 do Decr. Lei n. 1.598/77, art. 515 do R.I.R., Decr. 85.450/80), excesso este que resultaria dos lucros apurados neste balanço anual, se não fosse eliminado nessa Assembléia Geral dos acionistas.

Perguntamos: Enquanto se refere ao *efeito jurídico societário*, poder-se-ia, por acaso, imaginar que a alteração da data do encerramento aprovada pela AGE do dia 27 de julho p.p. teria o condão de descaracterizar o Balanço anual encerrado em 30.06.82 e “degradá-lo” para nível de mero balanço intermediário, desobrigando esta Companhia aberta da convocação da Assembléia Geral Ordinária para aprovação desse balanço e distribuição do dividendo? Tal idéia seria um verdadeiro absurdo.

Nem se pode conceber na *área tributária* que se dispensariam, simplesmente, as sanções relativas ao excesso de reservas em relação aos lucros apurados no balanço encerrado em 30.06.82 — o que seria uma conseqüência lógica, caso este balanço não fosse considerado como final, como pretende o Parecer Normativo CST n. 12/82.

Este primeiro balanço é caracterizado como sendo anual e final, como ato jurídico perfeito e acabado. Nem é suscetível de posterior descaracterização em decorrência da posterior alteração do exercício social, como pretende o Parecer Normativo, em contradição à Lei e à Instrução

Normativa SRF 71/78, o que seria uma verdadeira “CAPITIS DIMINUTIO” deste Balanço.

6. Tratamento da Parcela Correspondente à Correção Monetária do Lucro Apurado no Primeiro Balanço

Considerando que o balanço referente ao exercício social findo em 30 de junho de 1982 é um *BALANÇO FINAL* – conceito este que é vinculante para fins tributários – a correção monetária por ocasião da elaboração do *balanço final seguinte* em 31.12.82 *obrigatoriamente* deve abranger os lucros apurados no “primeiro” balanço, correção monetária esta a ser procedida em relação ao *EXERCÍCIO DE CORREÇÃO* entre as datas destes dois balanços.

Portanto, esta parcela da correção monetária compulsória tem todos os efeitos de direito, inclusive dedutibilidade para efeitos de apuração do lucro real.

Assim, não podemos discordar com a conclusão do Parecer Normativo CST n. 12/82, que na sua parte final conclui que a correção monetária de lucros apurados no primeiro balanço deveria ser “adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real.”

Tal entendimento é contrário à norma geral do Decreto-lei n. 1.598/77, que no seu artigo 6º, § 2º, estabelece:

“§ 2º – Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real”. (grifos nossos)

Ora, a adição da correção monetária ao lucro real – pretendida

pelo Parecer Normativo CST n. 12/82 – certamente, não é prescrita nem autorizada pela legislação tributária (como exige o caput do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77).

Recentemente o renomado especialista nesta matéria, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, em brilhante análise deste Parecer Normativo, conclui precisamente no mesmo sentido:

“Há três erros conceituais no parecer do fisco: 1) o Parecer não aplicou a norma segundo a qual somente se adicionam ou excluem da tributação os valores expressamente determinados na lei tributária; 2) o Parecer omite a norma de que os resultados de balanços intermediários são sujeitos a correção monetária e 3) o Parecer considera o balanço de 31.01.82, no exemplo acima, como balanço intermediário e confunde exercício social com período-base”.

(Ricardo Mariz de Oliveira “Alteração do Exercício Social – Correção Monetária de Resultados” em “RT Informa”, Editora Revista dos Tribunais Ltda., São Paulo, n. 298, 31.05.82, pg. 3).

(O “exemplo” mencionado no item 3 é o caso de encerramento de balanço anual em 31.01.82 (12 meses) e, em consequência de posterior alteração do exercício social, fechamento de segundo balanço para período social 01.02.82 a 31.12.82 (11 meses), então juridicamente a mesma situação como no caso de sua consulta).

PARECER

1) Por ocasião da elaboração do Balanço Patrimonial e das demais Demonstrações Financeiras no encerramento do período social 01.07.82 a 31.12.82, a Companhia terá de proceder, obrigatoriamente, à correção monetária em conformidade com os preceitos do artigo 185 da Lei n. 6.404/76 e do artigo 39 do Decreto-lei n. 1.598/77.

2) Esta correção monetária abrangerá as contas do ativo permanente e do *patrimônio líquido*, com *todos os seus componentes*, entre eles

os lucros apurados no último balanço final anterior, que é o balanço anual para o exercício social findo em 30.06.82.

3) A parcela da correção monetária correspondente a estes lucros apurados no balanço final anterior é dedutível na apuração do lucro real do *exercício financeiro de 1983*, exercício em que o imposto – em virtude da alteração da data do encerramento do balanço – incidirá sobre dois balanços finais encerrados *nos dois últimos exercícios sociais distintos* findos em 30.06.82 e 31.12.82, respectivamente.

4) A pretensão do Parecer Normativo CST n. 12/82 para adicionar na determinação do lucro real do exercício financeiro de 1983 a parcela retro-referida da correção monetária *não tem base legal*.

4.1. Este Parecer Normativo procura estender o âmbito do Parecer Normativo CST n. 95/78 e da Instrução Normativa CST n. 71/78 às hipóteses de alteração da data do exercício social.

Considerando que a vedação da correção monetária do lucro apurado em balanço anual ou em balanço intermediário, dentro do próprio exercício da geração destes lucros, é uma restrição por via administrativa, que carece de base legal, é óbvio que o prolongamento desta norma administrativa para outras situações peca pela mesma falta de juridicidade.

Se a vedação dos atos administrativos de 1978, retro-citados, referentes a Balanços Intermediários *não forem aceitos como válidos* nem pode ser aceita a sua ampliação pretendida pelo Parecer Normativo CST n. 12/82 para hipótese de alteração do exercício social.

4.2. *Mas mesmo se for aceita* a vedação da correção monetária do lucro apurado em balanço intermediário, dentro do próximo exercício em que foi produzido, seguindo a tese do Parecer Normativo CST n. 95/78, *não pode ser aceita a extensão desse entendimento para a situação, totalmente diferente, de alteração do exercício social*. Neste caso, não há correção do lucro *no curso* do próprio exercício, mas, sim, somente no *exercício seguinte* (distinto), após o *fim* do primeiro exercício (distinto).

A tentativa de criar um conceito de “balanço intermediário *para fins fiscais*” não pode vingar, pois não só alteraria, indevidamente, este

conceito, em desacordo com seu conteúdo pela Lei societária, mas até contradiz a própria legislação fiscal e mesmo a definição de balanço intermediário pela Instrução Normativa SRF 71/78 item 2.3.”.

É este nosso Parecer, s. m. j.