

Sumário (adicionado)

Parecer [Reprodução dos itens constantes do tópico Parecer]

**I - Reconhecimento de Resultado na Escrituração**

- 1.0 - Determinação do Lucro da Pessoa Jurídica
  - 1.1 - Modalidade de Determinação
  - 1.2 - Lucro Real
- 2.0 - Determinação com Base em Escrituração
- 3.0 - Fatores que Influem na Determinação do Lucro Real
  - 3.1 - Período de Determinação
  - 3.2 - Comparação da Receita com a Despesa
  - 3.3 - Momento do Reconhecimento do Resultado de Cada Transação
  - 3.4 - Rendimento Tributável e Despesas Dedutíveis
  - 3.5 - Critérios de Avaliação
  - 3.6 - Resumo
- 4.0 - Regime Legal de Determinação do Lucro Real
  - 4.1 - Omissão da Lei Fiscal Quanto a Métodos Contábeis
  - 4.2 - Legalidade de Métodos Contábeis
  - 4.3 - Legalidade do Método "Alpha"
  - 4.4 - Adequação do Método "Alpha" como Modo de Determinar o Lucro Real
- 5.0 - Jurisprudência Administrativa
  - 5.1 - Venda de Mercadorias
  - 5.2 - Vendas a Prestação
  - 5.3 - Receitas Antecipadas
  - 5.4 - Venda de Serviços
  - 5.5 - Venda de Bens do Ativo Imobilizado
  - 5.6 - Despesas Realizadas
  - 5.7 - Correlação entre Receitas e Custos
  - 5.8 - Conclusão
- 6.0 - Integração da Legislação Tributária
  - 6.1 - Reserva de Lei na Definição do Fato Gerador do Imposto
  - 6.2 - Integração da Legislação Tributária no C.T.N.
  - 6.3 - Reconhecimento do Resultado no Lucro Presumido e Arbitrado
  - 6.4 - Reconhecimento da Aquisição de Renda ou Rendimento
  - 6.5 - Origem do Artigo 43 do C.T.N.
  - 6.6 - Aquisição da Disponibilidade Econômica e Jurídica do Rendimento
  - 6.7 - Adequação do "Alpha" como Modo de Determinar a Renda
- 7.0 - Correlação entre Receita e Despesa
- 8.0 - Respostas às Questões nºs 1 a 5 da Consulta
- II - Apuração do Lucro em Contratos de Empreitada**
- 9.0 - Apuração do lucro operacional da empresa
  - 9.1 - Unidade de Produção
  - 9.2 - Empresa
  - 9.3 - Riscos da Atividade por Conta do Empresário
  - 9.4 - Apuração do Resultado e Término dos Riscos
- 10 - Apuração do Resultado de Empreitada na Legislação do Imposto de Renda

## **PARECER JURÍDICO**

Determinação do lucro das pessoas jurídicas na legislação do imposto de renda. Reconhecimento do lucro e período de determinação nos contratos de empreitada.

1. As questões formuladas dizem respeito a dois aspectos da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como base de cálculo do imposto de renda:

a) as cinco primeiras objetivam conhecer o regime da legislação vigente quanto ao momento em que a pessoa jurídica deve reconhecer contabilmente o resultado das suas transações; e, especialmente, a legalidade do uso de método contábil designado como regime financeiro (ou "Alpha") na escrituração de empresa da prestação de serviços, como consulente;

b) a última é relativa ao período de apuração de lucros: se a lei faculta às empresas da prestação de serviços de engenharia apurar o lucro de contratos de empreitada ao término de cada contrato, ao invés de anualmente.

### **I - RECONHECIMENTO DE RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO**

#### **1.0 - DETERMINAÇÃO DO LUCRO DA PESSOA JURÍDICA**

2. Entende-se por determinação da renda o conjunto de atos necessários para definir e delimitar a base de cálculo do imposto, ou seja (a) verificar a existência da renda ou rendimento tributável, na conceituação da lei, (b) avaliá-lo em moeda, e (c) definir o período de tempo a que corresponde, para efeitos da tributação.

O sistema do imposto de renda comete aos próprios sujeitos passivos da obrigação tributária principal o dever de determinar a base de cálculo, como obrigação tributária, acessória, criada pela lei no interesse de arrecadação e fiscalização do imposto.

As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País são contribuintes do imposto de renda e estão obrigadas por lei a determinar seu lucro. A lei prevê, todavia, mais de uma modalidade de determinação.

### **1.1 - Modalidade de Determinação**

3. A legislação em vigor conhece três modalidades de determinação da renda das pessoas jurídicas: (a) apuração com base em escrituração ("lucro real"); (b) estimativa mediante aplicação de porcentagem sobre a receita ("lucro presumido"); e (c) arbitramento, que é método de determinação privativo da administração do imposto, a que recorre quando o contribuinte não cumpre o dever legal de manter escrituração e determinar a base de cálculo do imposto ("lucro arbitrado").

A tributação com base no lucro presumido é prevista na lei apenas para as pessoas jurídicas de pequeno capital e reduzida receita bruta anual. As empresas de maior porte, como é o caso da consultante, são tributadas com base no lucro real.

### **1.2 - Lucro Real**

4. O RIR/66 (Decreto nº 58.400, de 10.05.1966), em seu artigo 153, assim define o lucro real:

"Constitui lucro real o lucro operacional da empresa ... acrescido ou diminuído dos resultados líquidos de transações eventuais".

A distinção entre lucro operacional e transações eventuais baseia-se no objeto da pessoa jurídica. Lucro operacional é o resultado da atividade econômica de produção e venda de bens ou serviços a terceiros que constitui a finalidade da pessoa jurídica (RIR, art. 158). Transações eventuais são todos os demais rendimentos por ela auferidos.

A divisão do lucro real em lucro operacional e transações eventuais foi introduzida na legislação pela Lei nº 4.506, de 1964, adotando a técnica contábil mais moderna que recomenda a demonstração, em separado, dos resultados normais, usuais ou ordinários da empresa (no exercício da atividade que constitui o seu objeto), e dos demais rendimentos (p. exemplo: de aplicação de capital, extraordinários, ou de venda de bens do ativo imobilizado).

As leis anteriores definiam o lucro real a partir do lucro bruto (ou margem bruta nas vendas), autorizando a dedução das despesas hoje denominadas operacionais e mandando acrescentar o resultado das demais transações, hoje designadas eventuais (além de determinar diversas outras adições ou deduções). Não obstante a conceituação e terminologia diferentes, o resultado final é o mesmo, antes e depois da Lei nº 4.506.

5. O lucro operacional é definido como a diferença entre (a) a receita bruta operacional e (b) os custos e despesas operacionais (RIR, art. 156). A receita bruta operacional inclui (a) o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria; (b) o resultado auferido nas transações ou operações de conta alheia; (c) as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões; e (d) as subvenções correntes para custeio ou operação (RIR, art. 157).

Custos são as despesas e os encargos suportados pela empresa diretamente relacionados com a produção dos bens ou serviços cuja venda gera a receita bruta operacional (RIR, art. 161). Despesas operacionais são as demais despesas não computadas nos custos, necessárias à atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR, art. 162).

## **2.0 - DETERMINAÇÃO COM BASE EM ESCRITURAÇÃO**

6. A determinação da renda das pessoas jurídicas baseia-se na escrituração:

"As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (RIR, art. 224)".

"O lucro operacional será determinado pela escrituração da empresa, ... feita com observância das prescrições legais (Lei nº 4.506, art. 42; RIR, art. 155)".

7. Para as sociedades e firmas comerciais, esses preceitos da lei apenas reafirmam o dever de manter escrituração imposto pelas leis comerciais (Decreto-lei nº 486, de 3.03.69). Para as sociedades civis e empresas individuais civis o dever de escrituração é criado pela lei fiscal.

A escrituração exigida pela lei fiscal varia conforme a modalidade de determinação. As pessoas jurídicas obrigadas a apurar lucro real devem

manter escrituração completa, tal como exigida pela lei comercial, além de alguns registros criados pela lei fiscal. As pessoas jurídicas autorizadas a optar pela tributação com base no lucro presumido estão obrigadas a manter apenas um livro "Caixa" (registrado nas repartições fiscais, e não no Registro do Comércio), além dos livros criados pelas leis fiscais.

### **3.0 - FATORES QUE INFLUEM NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL**

8. Essas noções gerais nos permitem precisar os fatores que influem nessa determinação do lucro real com base em escrituração, que é prescrita pela lei fiscal.

#### **3.1 - Período de Determinação**

9. Renda é, um fluxo de serviços que ocorre no tempo. A determinação da renda de uma pessoa depende, por isso, de dois balizamentos no tempo, que delimitam o "período de determinação". Não é possível determinar renda pessoal a não ser por referência a certo período de tempo. O rendimento, como unidade ou parte de renda, independe do tempo, mas renda é soma de rendimentos líquidos percebidos durante certo prazo.

A primeira condição, portanto, para que se possa determinar a renda, é conhecer o período de determinação.

10. A lei fiscal efetivamente fixa o período de determinação da renda das pessoas jurídicas -- 12 meses consecutivos que correspondem ao ano civil ou ao exercício social:

"A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que for devido (DL. nº 5.844, art. 43, RIR, art. 242)".

"As pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados anualmente segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas. (D.L. nº 5.844, art. 32; RIR, art. 216)".

"As pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os documentos relativos a um período de 12 meses consecutivos de operações, encerrado em qualquer data do ano civil que anteceder imediatamente ao exercício financeiro em que o imposto for devido" (D.L. nº 5.844, art. 38, RIR, art. 231).

A lei fiscal se refere a essa determinação periódica como "apuração anual" (RIR, Livro III, Título II, Capítulo I). E o dever de apurar anualmente o lucro previsto na lei fiscal reafirma a obrigação de levantar anualmente um balanço, imposto pela lei comercial.

11. A lei fiscal admite algumas exceções ao princípio geral de apuração do lucro real em períodos de 12 meses:

a) nos casos de início de negócio, liquidação, fusão ou incorporação da pessoa jurídica, ou de mudança da data anual de encerramento do exercício social, o contribuinte pode apurar o lucro em período maior ou menor do que 12 meses;

b) o contribuinte que mantém contrato de empreitada pode optar pela apuração parte anualmente e parte por contrato:

(i) o resultado de cada empreitada é apurado somente ao seu término, ainda que o prazo de sua execução compreenda vários exercícios sociais;

(ii) o levantamento anual de balanço continua a ser obrigatório, mas a conta de lucros e perdas anual compreende apenas o resultado das empreitadas terminadas no exercício e os demais rendimentos auferidos pela pessoa jurídica, aos quais não se aplica a determinação por empreitada.

12. O dever de apurar anualmente o lucro diz respeito, portanto, à periodicidade da apuração, mas nada esclarece sobre os rendimentos que devem ser computadas em cada período de determinação.

### **3.2 - Comparação da Receita com a Despesa**

13. O segundo fator que influencia a determinação do lucro são os critérios adotados para comparar a receita bruta e os rendimentos brutos com os custos e as despesas.

O lucro operacional é, por definição, a diferença entre a receita bruta operacional e os custos e as despesas operacionais. As transações eventuais também são computadas como parcelas da renda pelo seu resultado líquido. Somente se pode chegar ao lucro, portanto, comparando receitas e rendimentos com os custos e as despesas.

Nessa comparação, podemos usar critérios alternativos que, naturalmente, conduzem a montantes diferentes de lucro real.

### **3.3 - Momento do Reconhecimento do Resultado de Cada Transação**

14. O terceiro fator que influencia o montante do lucro apurado anualmente é o momento escolhido para reconhecer contabilmente o resultado de cada transação.

O lucro anual da pessoa jurídica é formado pela soma algébrica dos resultados de transações reconhecidos em cada período de determinação. A pessoa jurídica, para exercer a atividade econômica que constitui o seu objeto, em geral conclui, em cada ano, grande número de transações, de que resultam parcelas de lucro (ou prejuízo), operacional ou eventual. A maioria dessas transações é de aquisição e/ou produção dos bens e serviços vendidos, mas há também transações eventuais, como as de venda de bens do imobilizado, ou os rendimentos de aplicações de capital. Em cada uma dessas transações a pessoa jurídica, para auferir receita bruta, ou rendimento bruto, é obrigada a suportar custos, despesas ou encargos. Além disso, está sujeita a sofrer perdas.

15. Cada uma dessas transações se prolonga no tempo, às vezes durante prazos que excedem de mais de um exercício social. O bem vendido pode ter sido produzido ou adquirido muito tempo antes, quando foram pagos os custos e despesas com essa produção ou aquisição. O produto da venda pode ser recebido a prazo, e não no momento da venda. A produção do bem ou serviço fornecido pode prolongar-se por período longo, durante o qual são pagos os custos e despesas e recebida a receita de venda. As despesas e os custos de produção por vezes somente são pagos depois de recebida a receita de venda.

16. Essa enumeração exemplificam a variedade das condições de recebimento da receita, ou do rendimento, e de pagamento dos custos e despesas que efetivamente se observa na maioria das empresas.

Para apurar o lucro da pessoa jurídica não basta, portanto, conhecer o período de apuração e escolher os critérios de comparação das receitas com os custos. É indispensável que se escolha também o momento de reconhecimento contábil dos resultados de cada transação.

17. Reconhecimento do resultado na escrituração é o ato pelo qual a pessoa jurídica admite auferiu ou realizou rendimento (ou prejuízo) em determinada ou determinadas mutações patrimoniais, e o registra nas contas de resultado. Reconhecimento significa, nessa expressão, admitir como certo, verificar, certificar-se de, confessar, declarar ou afirmar.

O resultado pode ser reconhecido em diferentes momentos das transações da pessoa jurídica (ou em função de diferentes mutações do seu patrimônio). O lucro operacional, por exemplo, que é o resultado auferido na produção e venda de bens ou serviços, em tese pode ser reconhecido em qualquer dos seguintes momentos: uma das fases da produção do bem, a contratação de sua venda, a remessa ou transferência de propriedade da mercadoria, seu recebimento ou aceitação pelo comprador, o saque, aceite, desconto ou pagamento da duplicata, ou o recebimento em moeda do produto da venda. Este momento pode ainda variar se a venda é contratada antes da produção, ou é condicional; se antes da venda a mercadoria é remetida em consignação; se a empresa deve suportar custos ou despesas depois da entrega da mercadoria, ou do recebimento do seu preço; se a venda é a prestações, etc.

18. Na escrituração de todo e qualquer patrimônio um dos critérios contábeis básicos é o do momento de reconhecimento dos resultados das transações. Para resolver essa questão a contabilidade definiu dois métodos principais, conhecidos como "Alpha" e "accrual alpha", que podem ser combinados em diversos métodos híbridos, com diferentes critérios segundo o tipo de transação.

De um modo geral, o primeiro baseia-se nos recebimentos e pagamentos por caixa: as receitas e os rendimentos são registrados contabilmente quando recebidos por caixa (ou quando são colocados à disposição do contribuinte, de modo que o recebimento em moeda -- ou equivalente -- dependa apenas da sua vontade). E as despesas e os custos são contabilizados quando efetivamente pagos por caixa.

No método "accrual Alpha" os rendimentos e as receitas são registrados quando nasce para o contribuinte o direito incondicional ao seu recebimento, ainda que não tenha sido efetivamente recebido em moeda; e as despesas são computadas quando nasce a obrigação de pagamento, independentemente do dispêndio de moeda.

19. É fácil compreender que o lucro apurado em cada período anual de determinação varia conforme o método contábil adotado; embora, havendo uniformidade ou consistência na escrituração (ou seja, a observância dos mesmos critérios durante vários exercícios sucessivos), todos os métodos conduzam ao mesmo resultado.

### **3.4 - Rendimento Tributável e Despesas Dedutíveis**

20. A determinação do lucro real é influenciada também pela definição legal dos rendimentos tributáveis e das despesas que a pessoa jurídica está autorizada a deduzir nessa determinação.

Em certas transações a existência de resultado pode ser construção da lei ou da jurisprudência, como nos casos de ágio na emissão de ações e doação recebida pela pessoa jurídica. Economicamente essas transações não são pagamentos de recebimentos, e sim transferências de capital. No entanto, a jurisprudência administrativa, até a Lei nº 4.728, de 1965, afirmava a tributabilidade de ágio recebido pela pessoa jurídica; e ainda recentemente parecer normativo da Coordenação do Sistema de Tributação afirmou que a doação é rendimento. Outras vezes, a lei isenta do imposto ou exclui do conceito de rendimento tributável determinados rendimentos.

21. A legislação fiscal, por outro lado, limita as despesas que a pessoa jurídica pode deduzir na apuração do lucro real, submetendo todas as condições gerais de dedutibilidade, fixando limites máximos para umas e proibindo a dedução de outras.

### **3.5 - Critérios de Avaliação**

22. A determinação do lucro real é influenciada, finalmente, pelos critérios adotados para avaliar os estoques e outros valores ativos, assim como obrigações passivas.

### **3.6 - Resumo**

23. Resumindo, a determinação do lucro real com base na escrituração, tal como a lei impõe às pessoas jurídicas, depende:

a) do período de determinação, ou período de tempo por referência ao qual é feita a determinação;

b) dos critérios adotados na escrituração para comparar receitas e rendimentos com custos e despesas, de modo a se chegar, por diferença, ao lucro real;

c) do momento de reconhecimento, na escrituração, do resultado de cada transação, do que depende a identificação dos rendimentos, receitas, custos e despesas que serão computados nas contas de resultado de cada período de determinação; e

d) do conceito legal de rendimento tributável e das deduções admitidas na determinação do lucro real.

#### **4.0 - REGIME LEGAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL**

24. Se compulsarmos a legislação do imposto de renda em vigor, verificaremos que ela somente contém disposições expressas em relação a alguns desses fatores:

a) o período de determinação é claramente fixado na lei, nos dispositivos já transcritos;

b) o conceito de rendimento tributável e as deduções admitidas são objeto de pormenorizada disciplina: a maioria dos dispositivos da lei na parte referente à tributação das pessoas jurídicas diz respeito à definição dos rendimentos e à dedução dos custos e despesas;

c) a avaliação dos bens, direitos e obrigações que compõem o patrimônio das pessoas jurídicas também é regulada em vários dispositivos legais;

d) a legislação não contém, todavia, normas expressas que disponham sobre os dois outros fatores -- o momento do reconhecimento do resultado de transações e a comparação entre receita e despesa.

#### **4.1 - Omissão da Lei Fiscal Quanto a Métodos Contábeis**

25. Se buscamos na legislação fiscal alguma norma sobre o momento em que a pessoa jurídica deve reconhecer contabilmente, nas contas de resultado, o lucro auferido nas suas transações, ou sobre comparação da receita com a despesa, verificamos que:

a) a legislação não contém nenhuma norma que prescreva critérios sobre o momento em que uma mutação patrimonial deva ser computada como receita bruta do exercício, nem qualquer outro dispositivo geral sobre a apuração, no tempo, do resultado de cada período de determinação, ou de correlação entre receitas e despesas;

b) quanto aos custos e despesas, o único preceito geral do RIR é o artigo 162, § 1º (Lei nº 4.506, art. 47, § 1º), que tem a seguinte redação: "São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa";

c) quanto à escrituração, além dos dispositivos já transcritos, prescreve ainda a lei:

"§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional (RIR, art. 224, § 1º).

A legislação em vigor contém diversas outras normas sobre os livros obrigatórios e suas formalidades extrínsecas; levantamento anual de balanço e técnicos responsáveis pela escrituração; mas nenhum dos seus preceitos regula métodos, critérios ou regimes contábeis, nem sequer a eles se refere.

Essa omissão da legislação existe desde o primeiro Regulamento do Imposto de Renda, de 1924. Jamais existiu norma legal sobre contabilização de receitas. Com referências às despesas, o artigo 47, § 1º, da Lei 4.506 substituiu o artigo 37, letra a, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, que autorizava a dedução das "despesas relacionadas com atividade explorada, realizadas no decurso do ano social e necessárias à percepção do lucro real e à manutenção da fonte produtora".

26. Por outro lado, a orientação tradicional das autoridades tributárias na aplicação da lei é afirmar a liberdade do contribuinte na escolha dos métodos ou critérios contábeis, desde que (a) sua escrituração possa servir de instrumento para determinar a base de cálculo do imposto, e (b) nessa determinação sejam observadas as normas legais em vigor.

Para documentar essa orientação, é suficiente a citação dos seguintes trechos de decisões administrativas:

"... A Lei do Imposto de Renda, cogitando da escrituração dos livros de firmas ou sociedade, para demonstração anual do resultado de suas atividades, não estabelece normas a seguir, prescrevendo apenas que deve ser observada a forma pela legislação comercial do país, a qual, por sua vez, também nenhuma disposição contém nesse sentido" ... (1).

"Por diversas vezes já decidiu a D.I.R. que não lhe cabe traçar normas em matéria contábil. Desde que os contribuintes observem as preceituações do Código Comercial e da lei tributária, demonstrando, com exatidão e clareza os lucros do ano base, as respectivas escriturações não podem ser impugnadas" (2).

E mais recentemente, depois da criação da Secretaria da Receita Federal, a Coordenação do Sistema de Tributação assim respondeu a consulta sobre escrituração:

"A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade, e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável".

"Às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha do contribuinte.

"Tais processos só estarão sujeitos a impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo" (Parecer Normativo nº 347, de 28.10.70, D.O. de 29.10.70).

27. A omissão da lei fiscal em matéria de normas de contabilidade, assim como essa orientação das autoridades encarregadas da sua aplicação, traduz o reconhecimento do inconveniente de se fixar em lei regras de contabilidade a serem observadas por todos os contribuintes, porque cada um tem problemas peculiares. E como a escrituração não tem finalidade apenas fiscais, mas é, antes de tudo, instrumento de administração da empresa, a lei respeita a liberdade do contribuinte na escolha de sistemas e métodos contábeis, desde que a escrituração não perca sua utilidade como instrumento para determinar a base de cálculo do imposto.

#### **4.2 - Legalidade de Métodos Contábeis**

28. A legislação fiscal não regula métodos ou critérios contábeis. A jurisprudência administrativa afirma a liberdade do contribuinte na organização de sua contabilidade. Colocam-se então as questões de saber (a) se do ponto de vista da incidência do imposto de renda é indiferente o método escolhido pelo contribuinte, e (b) caso contrário, quais os fundamentos e critérios para apreciar a legalidade (fiscal) de determinado método ou critério contábil.

29. Não obstante a omissão da lei fiscal, os métodos escolhidos pelo contribuinte não são indiferentes para a determinação do lucro real: base de cálculo do imposto não é o resultado demonstrado pela sua escrituração, sejam quais forem os métodos e critérios adotados. Liberdade de escolha dos métodos contábeis não se confunde com liberdade na determinação da base de cálculo do imposto, porque a lei fiscal regula essa determinação em regras cogentes, e não a subordina inteiramente à escrituração do contribuinte.

30. Daí a distinção entre balanço comercial e balanço fiscal. O primeiro é que resulta da escrituração do contribuinte, tal como ela existe, segundo os métodos e critérios por ele escolhidos. Mas a lei fiscal contém normas sobre o fato gerador do imposto e sua base de cálculo, que definem o período de determinação a que correspondem os rendimentos e qualificam, limitam ou proíbem a dedução de certas despesas, perdas ou encargos. Por isso, para determinar a base do imposto, o contribuinte deve, através de ajustamentos no seu balanço comercial, formar (extra contabilmente) um balanço fiscal, que demonstre o resultado apurado segundo os preceitos legais. Daí, também, a redação das leis do imposto que, ao definirem o lucro real, em diversos preceitos mandam adicionar valores ao lucro bruto, ou dele excluir; e o preceito geral do RIR que manda adicionar "as quantias que tenham sido deduzidas do lucro bruto com inobservância desse regulamento" (art. 243, letra I). Essas adições e exclusões são feitas por referência ao resultado demonstrado pela escrituração.

31. É certo que, tal como já referido, desde que haja consistência ou uniformidade na escrituração (e se não houver grande variação no volume de receitas e despesas de um exercício para outro), a partir do segundo ou terceiro exercício em geral o resultado anual demonstrado pela escrituração

tende a ser o mesmo, seja qual for o método adotado. Mas nem por isso esses métodos são indiferentes para aplicação da lei fiscal: a lei submete ao imposto o lucro apurado em cada exercício social segundo regime por ela estabelecido, o que a jurisprudência administrativa enfatiza afirmando o princípio da "independência dos exercícios" (que, aliás, perdeu a maior parte da sua importância desde que a lei admitiu a compensação de prejuízos nos três exercícios subsequentes). E como a base de cálculo do imposto é determinada separadamente para cada exercício, a escolha do método contábil é de maior significação prática para o contribuinte: se o método escolhido conduz à apuração, em determinado exercício, de lucro inferior ao que resulta da aplicação da lei, estará descumprindo a lei, ainda que essa diferença de resultado seja efetivamente tributada no exercício subsequente (se não ajustar o seu balanço comercial, ao determinar a base de cálculo do imposto). E o mesmo descumprimento existe na hipótese inversa: se antecipa lucro, isto é, se inclui no lucro real de um exercício resultado que, de acordo com a lei, devia fazer parte da base de cálculo de exercício subsequente, a jurisprudência administrativa em geral recusa a compensação, exige o imposto no exercício em que o lucro deveria ter sido computado e remete o contribuinte ao processo de restituição, se deseja reaver o imposto pago antecipadamente sobre a mesma parcela do lucro.

32. A legalidade de um método ou critério contábil pode, portanto, ser apreciada sob dois aspectos:

a) sua compatibilidade com os dispositivos das leis fiscais e comercial que regulam a escrituração; e

b) sua adequação como meio de determinar o lucro real segundo os preceitos da lei fiscal.

A legalidade do método, propriamente dita, diz respeito ao primeiro aspecto, da conformidade com as leis que regulam a escrituração, e não à determinação do lucro real. O método contábil pode ser legítimo e ao mesmo tempo conduzir -- na escrituração -- a resultado diverso do lucro real determinado segundo as normas da lei fiscal. Essa inadequação do método como meio de determinar (na própria escrituração) o lucro real não o torna ilegal, mas apenas impõe ao contribuinte o dever de proceder aos ajustamentos necessários para, a partir de sua escrituração, determinar a base de cálculo do imposto segundo os preceitos da lei fiscal.

33. O regime da escrituração é composto de normas do direito fiscal e do direito comercial: o artigo 224 do RIR exige a comprovação do lucro real "por meio de escrituração ... pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais".

Já foi exposto que a lei fiscal contém vários dispositivos sobre formalidades extrínsecas dos registros contábeis, obrigatoriedade de técnico habilitado pela escrituração, período de determinação e avaliação. Além disso, às vezes define fatos geradores ou autoriza deduções por referência a lançamentos contábeis (como, por exemplo, na correção do imobilizado, na manutenção do capital de giro próprio e na tributação de reavaliações). Para efeito fiscais, essas normas especiais sobre escrituração prevalecem sobre as normas gerais do direito comercial.

Se inexistir, entretanto, norma especial da lei fiscal, o regime legal da escrituração é o da lei comercial, à qual a própria lei fiscal remete a disciplina da matéria.

#### **4.3 - Legalidade do Método "Alpha"**

34. Como a lei fiscal não contém normas sobre métodos contábeis, a legalidade do método "Alpha" há de ser definida por referência à lei comercial. Mas esta contém apenas preceitos gerais prescrevendo que a escrituração deve ser:

a) em idioma e moeda nacionais (D.L. nº 486, de 03.03.69, art. 2º);

b) em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (D.L. nº 486, art. 2º);

c) completa, com lançamento no livro "Diário" dos atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante (D.L. nº 486, art. 5º).

35. A universalidade da escrituração, no sentido de compreender todas as mutações patrimoniais, assim como sua veracidade, são também impostas:

a) pelo artigo 224, § 1º, do RIR: a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional;

b) pela Lei nº 4.729, de 1965, que define como crime de sonegação fiscal "inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública";

c) pela Lei de Falências, que define como crime falimentar a falsificação material ou a alteração da escrituração, a omissão de lançamentos obrigatório, ou o lançamento falso ou diverso do que devia ser feito (art. 188, incisos VI e VII).

36. O dever legal de registrar na escrituração todos os atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica não implica necessariamente em que seja obrigatória a adoção desse ou daquele método de contabilidade. Seja qual for o método adotado, todas as mutações patrimoniais são registradas, como determina a lei. O que varia, segundo o método, é o momento em que algumas dessas mutações são registradas nas contas de resultado.

37. A exigência legal de veracidade na escrituração, nos balanços e nas contas de lucros e perdas estabelece, ao contrário, padrões que devem ser respeitados pelos métodos e critérios contábeis. Na falta de disposições legais expressas sobre o momento do reconhecimento de resultados, a definição desses padrões de veracidade, assim como juízo sobre a legalidade de determinados métodos ou critérios, há de basear-se na integração da lei comercial, mediante recurso à analogia, aos princípios gerais do direito comercial, e aos usos e costumes.

38. Dispensamo-nos da digressão que seria necessária para demonstrar a legalidade do método "Alpha", por ser o método tradicional e o mais antigo de escrituração, universalmente aceito. É certo que a técnica contábil moderna prefere o "accrual alpha", porque proporciona maior uniformidade na demonstração do resultado anual da empresa. Essa preferência resulta, entretanto, de considerações sobre os padrões que devem ser observados na escrituração das grandes companhias de capital aberto, cujos valores são

negociados no mercado, caso em que as demonstrações financeiras e de resultado têm a função adicional de informar acionistas e o público investidor em geral, que nelas baseiam decisões de vender ou adquirir participações. Nessas companhias, a demonstração de resultados passa a ser relatório financeiro mais importante do que o balanço, ou demonstração de situação financeira.

Essas razões de preferência pelo "accrual alpha" são, todavia, específicas das companhias do mercado de capitais, e não existem necessariamente nas demais sociedades comerciais e, menos ainda, nas sociedades civis. Por isso, admitimos como pacífica a questão da legalidade do método "Alpha", com fundamento nos costumes comerciais, dado a sua ampla, generalizada e tradicional utilização, como demonstram as seguintes citações:

"O reconhecimento da receita em termos dos recebimentos de caixa é a principal alternativa para o baseado nas vendas (naturalmente ambas, as bases dão o mesmo resultado no caso de vendas à vista)". (W.A.Paton, *Advanced Accounting*, pág. 444, Macmillan Co., 1941).

"Existem alguns procedimentos alternativos a que as autoridades contábeis dão igual sanção ou praticamente igual.

"Por exemplo, existem as bases contábeis chamadas ... "cash" e "accrual". Na base caixa todas as considerações sobre o rendimento e despesa acrescido ou diferido são ignoradas; na base "accrual" são feitos ajustamentos pra todas essas questões. Embora ambas as bases sejam aceitáveis, a mudança de uma base para outra pode afetar materialmente o demonstrativo de operações do período no qual a modificação é feita". (H.A.Finnley, *General Accounting*, pág. 156, Prentice Hall, 1941).

"O método de desembolso de recebimentos de caixa é aceitável para fins fiscais salvo no caso em que são necessários estoques para a determinação da venda". (Montgomery's *Federal Taxes*, 38 th Edit., pág. 8.18, Ronald Press, 1961).

"A base caixa é usada principalmente por empresas que fornecem serviços ou vendem mercadorias em moeda, ou em prestações e por organizações que concedem crédito para serviços fornecidos ou mercadorias vendidas sob circunstâncias, que não se prestam ao reconhecimento das receitas até que a caixa seja recebida. Usualmente essas circunstâncias envolvem alguma medida de dúvida sobre a realização final da importância cobrada".

(Rufus Wisen, Ed., Accountant's Handbook, 5th Ed., pág. 6.11, Ronald Press, 1970).

"Podemos resumir os diferentes métodos de reconhecimento de receita discutidos observando as suas similaridades:

1. Todos esses métodos reconhecem a renda em algum ponto específico no tempo: tempo de ganhar ou produzir (na base da produção), o tempo de venda (na base de venda), o tempo do recebimento da caixa (na base do recebimento).
2. A longo prazo, a quantia total de receita reconhecida em qualquer desses métodos será a mesma, salvo nos casos em que uma abordagem líquida a margem bruta total reconhecida eventualmente será a mesma em todos os métodos. As diferentes são apenas de tempo, embora, naturalmente, essas diferenças de tempo sejam importantes.
3. Todos esses métodos (e não apenas base de venda) são aceitáveis de acordo com as regras usuais se as circunstâncias autorizam. Além disso, para cada conjunto de circunstâncias as regras usuais geralmente especificam o uso de um, e apenas um, desses métodos". (Sidney Davidson, Ec., Handbook of Modern Accounting, McGraw-Hill, 1970).

"No desenvolvimento inicial da contabilidade somente a caixa que afinal resulta da venda era considerada equivalente à receita. Este era um ponto de vista razoável posto que o recebimento da caixa em geral significa o término do empreendimento e permitia ao proprietário apurar os lucros decorrentes e fazer uma distribuição final dos ativos remanescentes. O método de caixa para a contabilidade da receita não desapareceu inteiramente. Ainda existe entre algumas organizações de serviço, particularmente onde a caixa representa o modo principal de pagamento dos serviços prestados". (Morton Backer, Ed., Modern Accounting Theory, pag. 84, Prentice-Hall, 1966).

#### **4.4 - Adequação do Método "Alpha" como Modo de Determinar o Lucro Real**

39. A inexistência de normas da lei fiscal sobre métodos contábeis e a legalidade do método "Alpha" permitem concluir pela legitimidade de sua utilização pelas pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda, no sentido de que a utilização desse método não invalida a escrituração como instrumento de determinação do lucro real.

Como já foi destacado, todavia, a legalidade de um método contábil não é condição suficiente para sua adequação como instrumento de determinação do lucro real. A lei fiscal contém vários dispositivos sobre essa determinação, que devem ser observados pelo contribuinte. Se, portanto, o método contábil utilizado conduz à demonstração de resultado diverso do lucro real determinado segundo os preceitos da lei fiscal, o contribuinte deve -- ao determinar lucro real -- fazer os ajustamentos necessários no seu balanço comercial.

40. Do ponto de vista da aplicação da lei fiscal há, portanto, três espécies de métodos e critérios contábeis:

a) os que são legais porque compatíveis com a lei comercial, mas que conduzem à determinação de resultado não coincidente com o lucro real definido pela lei fiscal como base de cálculo do imposto. O contribuinte pode adotá-los em sua escrituração, desde que ao determinar o lucro real observe os preceitos da lei tributária;

b) os que são legais porque compatíveis com a lei comercial e que dizem respeito a aspectos ou pormenores da apuração de resultado com base em escrituração que não são disciplinados pela lei fiscal. Nesse caso o contribuinte pode adotá-los sem necessidade de ajustamentos no balanço comercial, uma vez que a própria lei fiscal remete a disciplina da escrituração à lei comercial, ressalvadas as normas expressas ou implícitas da legislação tributária;

c) os incompatíveis com preceitos ou princípios gerais da lei comercial. Nesse caso, a inobservância da lei comercial pode invalidar a escrituração como instrumento para determinar a base de cálculo do imposto, por infração ao disposto no artigo 224 do RIR.

41. Os métodos contábeis que dizem respeito ao momento do reconhecimento de lucro na escrituração pertencem à primeira dessas três categorias, porque o Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento ou da renda. Cada um dos métodos contábeis de reconhecimento de resultado parte de determinado critério sobre o momento em que o rendimento é considerado como adquirido, auferido ou ganho, ou seja, sobre aquilo que a lei define como fato gerador do imposto. Já que não

pode haver obrigação tributária sem lei que defina o seu fato gerador, a inexistência de norma expressa da legislação tributária sobre o momento de reconhecimento de resultado na escrituração da pessoa jurídica não autoriza a busca de regras ou princípios do direito comercial, mas impõe a interpretação e integração da lei tributária para nela encontrar a regra legal aplicável à matéria.

42. Para responder às questões formuladas na consulta sobre adequação do método "Alpha" na determinação do lucro real é indispensável, portanto, deduzir da própria legislação tributária a norma de direito fiscal que define o momento de reconhecimento de resultado na escrituração da pessoa jurídica.

O Código Tributário Nacional define como normas complementares da legislação tributária (a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, (b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, e (c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (art. 100).

43. A primeira tarefa consiste, por conseguinte, em examinar os atos normativos administrativos e as decisões da jurisprudência administrativa para saber se existe (a) ato ou decisão normativa que defina o momento de reconhecimento do resultado das pessoas jurídicas ou (b) se as autoridades administrativas, no exercício de sua atribuição de aplicar a lei, têm observado práticas reiteradas que constituam em normas em normas complementares da legislação tributária.

## **5.0 - JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**

44. A consulta aos repositórios da jurisprudência administrativa na aplicação das leis do imposto de renda revela que ela é surpreendentemente escassa em questão tão importante para a economia dos contribuintes; que o problema -- com raras exceções -- é abordado casuisticamente, sem qualquer construção conceitual; que as soluções são adotadas sem fundamentação legal e sem preocupação de consistência.

Resumiremos essa jurisprudência distinguindo entre registro de receitas e de despesas, e correlação entre receitas e despesas.

## **5.1 - Venda de Mercadorias**

45. Até dois pareceres recentes da Secretaria da Receita Federal, não são encontrados atos normativos sobre reconhecimento do lucro na venda de mercadorias. E não há vestígios na jurisprudência, desde a instituição do imposto, em 1924, de algum debate ou controvérsia sobre a questão, a não ser nos casos de venda a prestações ou de receita recebida antecipadamente. Algumas decisões revelam implícita a ideia de que o momento de reconhecimento do lucro é o da conclusão do contrato de compra e venda (3), mas em outras ele é definido como o faturamento, ou a emissão de duplicatas.

Para essa situação provavelmente contribuiu a instituição, entre nós, do imposto e da duplicata de vendas mercantis. Os deveres legais de emitir duplicatas nas vendas com prazo superior a 30 dias e de escriturar o Registro de Duplicatas, como livro comercial obrigatório, provavelmente estão na origem da ideia de que o resultado das vendas deve ser reconhecido no momento da emissão das duplicatas: como a lei fiscal dispõe que a escrituração deve ser mantida de acordo com a lei comercial, a leitura superficial dos textos legais pode levar à conclusão de que o dever instituído pela lei comercial -- de emitir duplicatas -- implica no de reconhecer o lucro na venda no momento dessa emissão.

Assim, o antigo Departamento do Imposto de Renda, em resposta a consulta sobre a apuração de lucro em vendas a prazo, afirmou:

"Acresce que o comerciante é obrigado por lei a emitir duplicatas correspondentes às vendas a prazo e que tais papéis são títulos de dívida líquida e certa, negociáveis em banco, etc. Tais vendas reputam-se liquidadas" (4).

Recentemente a Coordenação do Sistema de Tributação, apreciando consulta de empresa que fabricava equipamentos industriais sob encomenda, por empreitada, afirmou:

"Tem-se então que na situação considerada, a orientação no que tange à apuração do lucro operacional e de obediência ao princípio da anualidade e de subordinação aos dispositivos regulamentares pertinentes (art. 154 e seguintes do RIR). Desta forma, deverá ser apropriada em conta de resultado a receita auferida na medida em que for faturada a venda do equipamento global ou das partes autônomas, eis que transferida a

propriedade do produto, mediante negócio jurídico perfeito, consumado no faturamento, coloca-se o vendedor na posição de simples depositário do equipamento até que efetue sua entrega" (Parecer Normativo CST nº 75/72, de 11.02.72).

46. O parecer confunde, portanto, anualidade do período de determinação do lucro com momento de reconhecimento do lucro, no curso de cada período de determinação; afirma que esse momento deve ser o da transferência de propriedade do bem vendido, embora não fundamente essa afirmação em texto legal; e supõe que a transferência de propriedade de produto ocorre com o faturamento do vendedor.

47. Essa última conclusão foi retificada pelo Parecer CST nº 73, de 04.07.73, que repete a afirmação de que a receita decorrente do contrato de compra e venda deve ser considerada auferida "quando efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem".

Esse segundo parecer também não invoca dispositivo da lei fiscal para fundamentar suas conclusões. Refere-se apenas aos artigos 191 e 197 do Código Comercial, segundo os quais o contrato de compra e venda reputa-se perfeito e acabado no momento em que as partes concordam no preço, na coisa e nas condições, ficando o vendedor obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida e este a pagar o preço na forma estipulada. Mas o parecer não deduz do preceito legal invocado que o momento do recebimento do lucro é o da conclusão do contrato, e sim o do cumprimento da prestação do vendedor:

"Configurando-se a situação supra mencionada, o produto da venda deve ser contabilizado na conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem vendido, na forma da legislação comercial".

E acrescenta:

"Já as empresas que vendem a crédito -- entrega da mercadoria antecipada em relação ao pagamento do preço -- devem apropriar o produto da venda à conta de receita do ano por ocasião da transferência da propriedade do bem, eis que, então, se configura o direito incondicional do vendedor para exigência do preço".

"Igualmente, em se verificando venda a termo, a receita auferida deve ser apropriada à mesma conta da mercadoria, ... eis que somente nessa oportunidade se consolida a propriedade do adquirente".

48. A orientação oficial da Secretaria da Receita Federal, atualmente em vigor, é, portanto, de que o momento de reconhecimento do lucro na venda de mercadoria é a transferência da propriedade do bem, e não o faturamento, ou da emissão ou recebimento da duplicata. A solução é justificada com princípio do "accrual alpha" (aquisição do direito incondicional do vendedor a exigir o preço), mas não é esse o princípio adotado, e sim o da transmissão de propriedade. E a solução é estendida aos contratos de empreitada de obra, distinguindo-se entre contratos de execução seriada, de execução única e de construção civil.

## **5.2 - Vendas a Prestação**

49. A questão do momento do reconhecimento do lucro nas vendas a prestação chegou a ser levada ao Supremo Tribunal Federal, que em 18.10.1932, no Agravo nº 5.705 (R.F.L.F., 1933, nº 188), entendeu que a pessoa jurídica não pode ser obrigada a incluir nos lucros de um exercício o resultado das vendas a prazo, cujo preço ainda não foi recebido, porque o lucro dessas vendas não foi realizado. Não obstante, a jurisprudência administrativa firmou-se no sentido de que todo o resultado na venda a prazo ou a termo deve ser contabilizado no exercício em que é completada, recusando a distribuição do lucro proporcionalmente às prestações recebidas (5).

Ainda aí o princípio de que o lucro deve ser reconhecido no momento da venda, ou da entrega da mercadoria, é afirmado como norma legal sem que nenhum dispositivo da lei seja invocado. O reconhecimento do lucro na proporção do preço recebido não é recusado porque contrarie alguma norma legal, e sim porque não é expressamente autorizado pela lei. Em algumas decisões, entretanto, a solução é justificada com argumentos a contrario sensu a partir da norma que cria regime especial de reconhecimento do lucro na venda de lotes a prestação, ou dispositivo legal que faculta a dedução de provisão para devedores duvidosos.

Mesmo nas vendas a prazo ou a prestações, por conseguinte, os órgãos administrativos afirmam que o regime legal de determinação do lucro na venda de mercadorias é o "accrual alpha".

### **5.3 - Receitas Antecipadas**

50. Quando se trata, entretanto, de reconhecer o lucro em receitas recebidas antecipadamente, os órgãos administrativos, sem qualquer preocupação de coerência, sustentam que o método legal de contabilização é o "Alpha", e que essas receitas devem ser computadas como lucro do período de determinação em que são recebidas por caixa, ainda que não estejam definitivamente ganhas, ou correspondam a bens a serem produzidos e entregues, ou serviços a serem prestados durante diversos exercícios futuros (6).

Mas a orientação muda novamente para o "accrual alpha" em acórdãos que apreciam a glosa de despesa fora do exercício de competência, porque computada quando paga, e não quando incorrida (7).

51. O método "Alpha" foi também definido como norma legal pelo antigo D.I.R. em relação às instituições financeiras que recebiam antecipadamente descontos ou comissões em operações financeiras com vários anos de prazo, recusando a distribuição dessa receita durante os diversos exercícios sociais a que correspondessem (8).

Essa tese não foi aceita pelo Conselho de Contribuintes (9) e a controvérsia foi resolvida pela lei, pois o Decreto-lei nº 94, de 30.12.66, assegurou às empresas que vendem serviços o direito de considerar como realizadas em mais de um exercício, na proporção do prazo de operação, as receitas recebidas antecipadamente (art. 12).

### **5.4 - Venda de Serviços**

52. Não conhecemos decisões administrativas mais antigas que abordem conceitualmente a questão do momento em que deve ser reconhecido o lucro na venda de serviços.

Decisão recente, da Superintendência Regional da Receita Federal, 7ª Região (10), apreciou a questão do registro da receita de empresa que prestava serviços hospitalares ao I.N.P.S., conforme contrato, concluindo

pela obrigatoriedade do reconhecimento, como receita do exercício, das faturas apresentadas, porém ainda não recebidas. A decisão é fundamentada com os seguintes argumentos:

a) o artigo 157, letra a, do RIR, que define como parte da receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas transações e operações de conta própria, não distingue entre vendas à vista e a prazo;

b) o conceito de renda bruta, definido no artigo 195, § 1º, do RIR, não pode ser interpretado restritivamente, porque ali não está dito que o preço do serviço prestado tenha de ser efetivamente recebido no ano de base;

c) o artigo 43 do C.T.N. estabelece que o imposto tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, mas não exige a disponibilidade física (sic) do numerário;

d) o faturamento baseado em serviços contratualmente prestados gera a disponibilidade jurídica do rendimento.

A decisão destaca ainda o aspecto de que a empresa deixou de registrar as faturas de serviços a receber, e não diferiu, simultaneamente, as despesas operacionais incorridas para auferir a receita faturada.

### **5.5 - Venda de Bens do Ativo Imobilizado**

53. A questão do momento do reconhecimento do lucro foi também apreciada pelos órgãos administrativos com relação à venda de bens do ativo imobilizado (resultado de transações eventuais, e não lucro operacional), e a orientação da jurisprudência é pacífica no sentido de que a empresa é obrigada a apurar o lucro no ano da venda, ainda que o seu preço seja recebido a prazo, durante diversos exercícios (11). Durante certa época o D.I.R. chegou a admitir que na apuração do lucro da venda de imóvel a prazo, ou a prestações, a pessoa jurídica observasse o dispositivo legal especial, relativo às sociedades imobiliárias (12); mas mudou posteriormente de orientação, passando a afirmar que todo o resultado realizado na venda deve ser incluído no lucro real do exercício em que a operação é concluída, independentemente do recebimento das prestações (13).

## **5.6 - Despesas Realizadas**

54. Se examinarmos a jurisprudência relativa à dedutibilidade de despesas, encontramos a mesma ausência de construção conceitual baseada na interpretação da lei.

Enquanto vigia a regra do Decreto-lei nº 5.844, que autorizava a dedução, em cada exercício social, das despesas realizadas, algumas decisões do D.I.R. e acórdãos do Conselho de Contribuintes interpretavam corretamente a lei no sentido de que realizado não significa necessariamente pago por caixa (14), tese reconhecida inclusive pelo Poder Judiciário (15). Mas muitas outras decisões confundiam realização e pagamento de despesa (16), e afirmavam que o único método legítimo era o "Alpha".

E em 1957, depois de 30 anos de aplicação da lei do imposto de renda, o Conselho de Contribuintes, em Acórdão (17), fazia a seguinte afirmação:

"... procede a objeção da autoridade recorrida ao sistema chamado "accrual alpha", que consiste na apropriação, ao exercícios que surgem, das despesas previstas, mesmo que nele não sejam efetivadas, e isto porque, face ao texto legal que permite dedução, das despesas efetivamente realizadas, e tão somente destas, há de prevalecer o método oposto, o "Alpha", que importa em só se excluïrem da incidência os dispêndios realmente feitos no ano-base; o mesmo não se verificando, necessariamente, com a receita, de referência à qual, desde que seja consistente, a contabilidade poderá considerá-la percebida, ou no ano da efetiva entrada do numerário, ou no ano em que seja exigível".

Foi por causa de decisões como esta que a Lei nº 4.506, de 1964, substituiu a expressão tradicional da lei "despesas realizadas" por despesas "pagas ou incorridas".

## **5.7 - Correlação entre Receitas e Custos**

55. Algumas decisões administrativas afirmam a obrigatoriedade de observância do princípio contábil de que a escrituração deve correlacionar, em cada transação, a receita bruta operacional e o custo dos bens ou serviços vendidos, a fim de que não haja distorções na apuração do resultado da empresa (18).

Outras, todavia, como a transcrita no número anterior, desconhecem ou negam esse princípio, explícita ou implicitamente.

### **5.8 - Conclusão**

56. Essas referências são suficientes para documentar que as autoridades tributárias e o Conselho de Contribuintes sempre examinaram, casuisticamente, as questões relativas ao reconhecimento do lucro das pessoas jurídicas sem jamais desenvolver princípios coerentes que servissem de base à orientação do contribuinte, e sem procurar justificar as decisões com a interpretação ou integração da legislação fiscal.

O dever de apurar anualmente o lucro, que diz respeito exclusivamente ao período que serve de base à apuração da renda, é constantemente invocado para justificar essa ou aquela solução, revelando a confusão conceitual entre período de determinação e momento de reconhecimento do lucro.

Somente no recente Parecer CST nº 73/73 a questão foi apreciada (com relação à venda de mercadorias) de modo um pouco mais sistemático, adotando-se implicitamente o método do "accrual alpha" mas definindo-se, em qualquer caso, o momento de reconhecimento do lucro como o da transmissão da propriedade do bem vendido. No entanto, o parecer não traz contribuição para a interpretação da legislação em vigor, uma vez que o critério adotado não é fundamentado em nenhum dispositivo da lei fiscal.

57. Em conclusão: em matéria de momento de reconhecimento contábil do lucro ou da receita de venda, dos métodos contábeis em função desse momento, ou de correlação entre receitas e custos, os atos normativos e as decisões singulares das autoridades tributárias constroem poucas normas complementares da legislação tributária, pois:

a) o único ato normativo na matéria é o Parecer CST nº 73/73, que para a hipótese de venda de mercadorias à vista ou a termo afirma que a lei fiscal impõe a apropriação do produto da venda como receita no momento da transferência de propriedade do bem vendido;

b) em relação às vendas a prestações e às vendas de bens do imobilizado pode admitir-se que existe prática reiterada no sentido de exigir

o reconhecimento do lucro no momento da conclusão da venda, independentemente do recebimento do respectivo preço;

c) para a hipótese de recebimento antecipado de receita, a tendência da jurisprudência era no sentido de adotar o "Alpha", mas o Decreto-lei nº 94, de 1966, assegurou às empresas de prestação de serviços o direito de reconhecer o lucro em receitas recebidas antecipadamente, na proporção do prazo da operação;

d) para outras hipóteses de venda de serviços não há nenhum ato normativo nem práticas reiteradas que definam o momento do reconhecimento do lucro;

e) quanto ao registro de despesas, a jurisprudência é caótica, adotando em algumas decisões o "accrual alpha" e em outras o "Alpha";

f) quanto à correlação entre receitas e custos, algumas decisões afirmam o dever de observar esse princípio, mas o Acórdão do Conselho de Contribuintes transcritos no nº 54 entende que as receitas podem ser apropriadas pelo método "accrual alpha" ao mesmo tempo que as despesas devem ser registradas pelo método "Alpha".

## **6.0 - INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **6.1 - Reserva de Lei na Definição do Fato Gerador do Imposto**

58. O Código Tributário Nacional define como fato gerador do imposto de renda "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ... ou de proventos de qualquer natureza ..." (art. 43).

Na tributação da renda das pessoas jurídicas o fato gerador é complexo, isto é, não é um único fato, que ocorra instantaneamente, mas conjunto de fatos que ocorrem durante um período de tempo. Entre esses fatos se incluem a percepção de rendimentos pela pessoa jurídica nas diversas transações que realiza.

O reconhecimento do lucro na escrituração é a verificação contábil da percepção desses rendimentos e sua consequente inclusão na base de cálculo do imposto. O momento do reconhecimento do lucro na escrituração interessa, por conseguinte, à própria definição do fato gerador do imposto.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, repetindo a garantia constitucional da reserva da lei na instituição de tributos, inclui a definição do fato gerador e da base de cálculo da obrigação tributária principal entre os aspectos da tributação que somente podem ser estabelecidas por lei (art. 97, n<sup>os</sup> III e IV).

Resulta daí que o momento do reconhecimento do resultado na escrituração das pessoas jurídicas é matéria reservada à lei. Ainda, portanto, que houvesse ato administrativo normativo definindo esse momento, ou que a jurisprudência administrativa fosse pacífica e coerente na aplicação da legislação, essas normas complementares somente seriam válidas na medida em que dessem exata aplicação aos preceitos legais -- expressos ou implícitos -- sobre a matéria. As respostas às primeiras questões da consulta devem, por conseguinte, ser procuradas mediante interpretação e integração da lei, para nela basear a orientação que não é dada pela jurisprudência, ou para apreciar a legalidade das soluções adotadas pelas autoridades tributárias.

## **6.2 - Integração da Legislação Tributária no C.T.N.**

59. A legislação em vigor não contém nenhuma norma expressa sobre o momento do reconhecimento contábil do resultado das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. A única norma que interessa a esse reconhecimento é a do artigo 162, § 1<sup>o</sup>, do RIR, que autoriza a dedução de despesas "pagas ou incorridas", ou seja, que admite assim o método "Alpha" como o "accrual alpha".

Não obstante essa omissão do texto legal, a escolha do momento de reconhecimento contábil do resultado não fica à discrição nem da autoridade nem do contribuinte. A aplicação da lei ao caso concreto implica, necessariamente, na sua interpretação, e se os textos legais em vigor não contêm norma expressa aplicável ao caso concreto, impõe-se a tarefa de integrar essa legislação.

60. Na aplicação da lei fiscal nem mesmo a interpretação e integração da lei comporta qualquer parcela de discricionariedade das autoridades tributárias: o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, dispõe que:

"Artigo 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido".

Por força desse preceito, a tarefa do intérprete está vinculada a uma ordem hierárquica de métodos de integração da lei que resulta da especialidade do direito tributário como ramo do direito público, embora admitindo os princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas (CTN, art. 109).

Segundo o artigo 108 do C.T.N., por conseguinte, a norma legal sobre o momento do reconhecimento contábil do resultado das pessoas jurídicas sujeitas a tributação com base no lucro real deve ser encontrada com o recurso à analogia.

61. A doutrina distingue entre analogia legis e analogia juris. A primeira baseia-se em norma jurídica concreta, da qual -- mediante abstração que elimina os elementos não essenciais utilizados pela lei para construir o preceito de conduta -- se extrai norma mais geral, princípio, ou ideia fundamental, que se aplica a outros casos além daqueles expressamente previstos na norma, e que deste diferem apenas em aspectos secundários, que não dizem respeito à essência da norma.

A analogia juris, diferentemente, não se baseia em um único preceito legal, mas é utilizada quando não existe na legislação dispositivo que regule hipótese semelhante, da qual se possa abstrair norma ou princípio mais genérico. É processo mais complexo, que se baseia em diversas normas

legais, das quais se infere a norma ou princípio legal aplicável ao caso não previsto na lei.

62. Se inventariarmos, na legislação em vigor, as normas relativas à determinação do lucro de pessoas jurídicas e à definição do fato gerador do imposto que se prestam à aplicação analógica na questão do momento do reconhecimento do resultado das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, encontraremos os seguintes preceitos:

a) os artigos 195, 196 e 198 do RIR, que dispõem sobre as duas outras modalidades de lucro das pessoas jurídicas -- o presumido e o arbitrado; e

b) diversos dispositivos que definem o fato gerador do imposto:

i - o artigo 95, § 1º, do RIR, relativo à tributação das pessoas físicas residentes no País;

ii - o artigo 309 do RIR, sobre o montante da retenção do imposto incidente sobre rendimento em poder das fontes pagadoras; e

iii - o artigo 43 do C.T.N., que é a norma mais geral sobre o fato gerador do imposto de renda.

Os preceitos relativos à tributação com base no lucro presumido e arbitrado se prestam à analogia legis, posto que dispõem sobre a mesma matéria -- tributação do lucro das pessoas jurídicas. As diversas normas da lei que definem o fato gerador do imposto permitem, através da analogia juris, a formulação de princípio geral sobre o momento de reconhecimento de rendimentos.

### **6.3 - Reconhecimento do Resultado no Lucro Presumido e Arbitrado**

63. O regime legal em vigor sobre determinação do lucro presumido, consolidado nos artigos 195 e 196 do RIR, foi estabelecido pela Lei nº 2.354, de 29.11.54, e pela Lei nº 3.470, de 28.11.58, com alterações posteriores, e consta dos seguintes dispositivos:

I - Da Lei nº 2.354, de 1954:

"Artigo 19 - Substitua-se o artigo 40 do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, pelo seguinte:

José Luiz Bulhões Pedreira  
*Advogado*

"Artigo 40 - O lucro presumido será determinado pela aplicação do coeficiente de 8% (aumentado para 12% pela Lei nº 4.357, de 1964) sobre a receita bruta das operações realizadas por conta própria e das importâncias recolhidas como preço de serviços prestados quando exceder de Cr\$ 150.000,00 anuais" (valor posteriormente aumentado e atualizado monetariamente)."

"§ 1º - São adicionados ao rendimento calculado na forma deste artigo, para os efeitos da determinação do lucro presumido, os resultados apurados nas transações alheias ao objeto do negócio".

"§ 2º - Serão incluídas na receita bruta, para os efeitos de aplicação do coeficiente de 8%, as receitas totais das transações de que trata o parágrafo anterior, quando não forem apurados os respectivos resultados".

"Artigo 20 - Substitua-se o artigo 41 do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, pelo seguinte:

"Artigo 41 - A comprovação da receita bruta das operações de conta própria será feita segundo os elementos relativos ao registro das vendas, realizadas durante o ano civil imediatamente anterior ao exercício em que o imposto for devido e com os lançamentos registrados pela firma ou sociedade em sua escrituração no mesmo ano".

II - Da Lei nº 3.470, de 1958:

"Artigo 27 - As pessoas jurídicas que não tiverem escrituração e gozarem do direito de optar pela tributação com base no lucro presumido deverão possuir um livro "Caixa" para o registro de suas operações, quando essas operações não estiverem, no todo ou em parte, sujeitas ao imposto de vendas e consignações".

.....

64. Segundo esses dispositivos legais, o lucro presumido, como base de cálculo do imposto, é igual a 12% da receita bruta da pessoa jurídica, assim definida como a soma de:

- a) a receita bruta das operações realizadas por conta própria;
- b) as importâncias recebidas como preço de serviços prestados; e

c) os resultados apurados nas transações alheias ao objeto do negócio (ou as receitas totais dessas transações, quando não forem apurados os respectivos resultados).

A comprovação dessa receita bruta varia conforme sua origem:

a) a receita das operações realizadas por conta própria, sujeitas ao antigo imposto de vendas e consignações (hoje ICM), é a que consta do registro das vendas (livro fiscal exigido pela legislação que regula o ICM);

b) as demais parcelas da receita bruta -- importâncias recebidas na venda de serviços o resultado (ou receita) de transações eventuais -- são comprovadas mediante escrituração mantida em livro "caixa" especial.

Os preceitos legais acima transcritos não deixam dúvida de que a lei estabelece dois critérios diferentes quanto o momento do reconhecimento da receita bruta das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido:

a) na venda de mercadorias sujeitas ao ICM, esse momento é do registro da venda no livro de registro de vendas; o que permite concluir que esse critério se aproxima do "accrual alpha", pois toma por base o momento em que a venda é executada pelo vendedor, e não o em que o seu preço é recebido;

b) com relação às receitas de serviços prestados e de transações eventuais, ao contrário, a lei adota o critério do "Alpha", isto é, considera em cada ano civil as "importâncias recebidas como preço de serviços prestados" e o resultado de transações eventuais escrituradas em livro "Caixa", que por definição registra movimento de moeda e depósitos bancários à vista. O RIR, aliás, confirma esse entendimento, ao dispor no artigo 196, parágrafo único, que nesse livro "Caixa" serão lançadas as "quantias recebidas".

65. A determinação do lucro arbitrado está sujeita ao mesmo regime, e o artigo 198 do RIR adota como receita bruta a definida no artigo 195 para o lucro presumido.

66. Ao regular o lucro real a lei nada dispõe sobre o momento do reconhecimento contábil de receitas ou resultados. Ao dispor sobre o lucro

presumido e arbitrado, estabelece com precisão o momento em que deve ser escriturada a receita bruta. A legislação tributária em vigor contém, portanto, normas que regulam o momento do reconhecimento da receita nos casos de lucro presumido ou estimado. E a aplicação analógica dos artigos 195, 196 e 198 à determinação do lucro real se justifica, em princípio, porque são preceitos que regulam a mesma matéria (momento do reconhecimento da receita de pessoas jurídicas):

A única distinção entre a determinação do lucro real e a do presumido e arbitrado está em que nessas duas modalidades a base de cálculo é fixada como porcentagem da receita bruta, enquanto que no lucro real é a diferença entre a receita bruta e os custos e despesas apurados na escrituração. Mas mesmo essa distinção é parcial, posto que o lucro presumido e o arbitrado também pressupõem (em relação às transações alheias ao negócio) apuração de resultado mediante escrituração.

O fundamento da aplicação analógica é a identidade de razão entre a hipótese regulada expressamente na lei e aquela sobre a qual a lei é omissa. A aplicação analógica se justifica se o preceito mais geral, abstraído da norma legal existente, pode ser aplicado a outras hipóteses semelhantes -- não previstas na lei -- com a mesma razão de ser que se infere da norma existente. E isso porque a aplicação analógica é um silogismo cuja premissa menor se exprime no brocardo jurídico: "ubi eadem ratio eadem juris dispositio".

Se buscamos essa identidade de razão como fundamento para a aplicação analógica dos artigos 195 e 196 do RIR concluímos que ela existe no que diz respeito às receitas de serviços e às transações eventuais, mas não no tocante às receitas de vendas de mercadorias. E isso porque a lei fiscal não exige que o contribuinte autorizado a optar pelo lucro presumido apure o resultado nas vendas de mercadorias.

67. Quanto às receitas de serviços e aos resultados de transações eventuais, as normas dos artigos 195 e 196 do RIR prescrevem conduta para pessoas jurídicas que devem manter escrituração. A escrituração geral, de qualquer comerciante, imposta pelo Código Comercial, ou a escrituração em livro "Caixa" especial, registrado nas repartições do imposto de renda. O que importa destacar, entretanto, é que os artigos 195 e 196 do RIR contêm regras de determinação do lucro para quem registra contabilmente

receitas, ou apura resultados de transações mediante escrituração. Por isso, pode-se concluir que, em relação ao lucro real na prestação de serviços e à apuração de resultados eventuais existem as mesmas razões de ser do regime legal referente ao lucro presumido: em ambas as hipóteses, trata-se de escolher o momento de reconhecimento contábil de receitas e de resultados apurados em escrituração. Se a lei fixa esse momento para o lucro arbitrado e é omissa quanto ao lucro real, a integração analógica da legislação tributária autoriza a aplicação do preceito legal à hipótese não prevista na lei.

A conclusão é diferente, entretanto, quanto à receita de vendas de mercadorias. Nesse caso, ao regular o lucro presumido e arbitrado a lei não cria norma sobre determinação no tempo de receitas ou resultados apurados com base em escrituração, e sim para a tributação de pessoas jurídicas que não possuem escrituração. Adota, por isso, os valores constantes dos registros de vendas mercantis. A aplicação analógica desse preceito não se funda, portanto, em identidade de razão: no lucro presumido e arbitrado a lei toma por base o registro de vendas porque não existe escrituração.

#### **6.4 - Reconhecimento da Aquisição de Renda ou Rendimento**

68. O preenchimento da lacuna da legislação tributária em matéria de reconhecimento contábil de resultados na determinação do lucro real pode ainda ser procedido mediante analogia juris, a partir dos diversos preceitos legais que dispõem sobre a aquisição da renda ou do rendimento, como fato gerador do imposto.

Esses dispositivos legais são os seguintes:

I - os artigos 95, § 1º, 59, § 1º e 80 do RIR, que regulam a determinação da renda líquida das pessoas físicas residentes no país, e que têm a seguinte redação:

"Artigo 95, § 1º - Na determinação da base serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado inclusive os originados em época anterior ... " (D.L. nº 5.844, art. 22, par. único).

"Artigo 59, § 1º - As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas (D.L. nº 5.844, art. 11, § 1º)".

"Artigo 80 - Na renda bruta, observadas as disposições do § 1º do artigo 59 e do artigo 60 e seu § 2º, será permitido fazer os abatimentos especificados neste capítulo".

II - o artigo 309 do RIR, que define o fato gerador do imposto nas incidências sobre rendimentos em poder de fontes pagadoras:

"Artigo 309 - Compete à fonte o imposto de que trata o Título I deste Livro, quanto pagar, creditar, empregar, remeter, ou entregar o rendimento (D.L. nº 5.844, arts. 99 e 100)".

III - o artigo 43 do C.T.N., que dispõe:

"Artigo 43 - O imposto ... sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimo patrimoniais não compreendidos no inciso anterior".

69. Nesses dispositivos podemos distinguir entre normas que regulam o reconhecimento da aquisição da renda ou rendimento bruto e as normas dos artigos 59, § 1º e 80 do RIR, que regulam deduções e abatimentos, como elementos da determinação do rendimento líquido.

70. Os diversos dispositivos sobre reconhecimento da aquisição do rendimento bruto, embora com redações diferentes, exprimem o mesmo princípio, que é enunciado no artigo 43 do C.T.N.: a lei considera que o rendimento bruto é adquirido pelo beneficiário quando este adquire a sua disponibilidade econômica ou jurídica. Assim:

a) na tributação das pessoas físicas, o artigo 95, § 1º do RIR refere-se apenas à "disponibilidade jurídica"; mas a omissão, nesse dispositivo, da expressão "disponibilidade econômica" não implica em princípio diferente, porque a disponibilidade econômica é sempre posterior à jurídica, embora esta possa preceder àquela;

b) na tributação dos rendimentos em poder das fontes pagadoras o pagamento e a entrega do rendimento implicam na sua disponibilidade

econômica para o beneficiário; e o crédito, o emprego ou a remessa do rendimento são causas da aquisição da sua disponibilidade jurídica ou, simultaneamente, da sua disponibilidade econômica e jurídica.

### **6.5 - Origem do Artigo 43 do C.T.N.**

71. Devemos, portanto, procurar interpretar o artigo 43 do C.T.N., e precisar o sentido da expressão legal "aquisição da disponibilidade econômica e jurídica do rendimento".

Para essa tarefa é útil conhecermos a origem desses conceitos de "disponibilidade econômica" e "disponibilidade jurídica". Eles não surgiram na legislação do imposto de renda como invenção do C.T.N., mas têm uma história na jurisprudência e na doutrina brasileiras. O resumo dessa história contribuirá para esclarecê-los.

72. A primeira lei brasileira do imposto de renda foi o Decreto nº 16.581, de 04.09.1924, expedido com base da delegação constante de lei orçamentária de 1922.

Nesse regulamento, inspirado na legislação francesa, o fato gerador do imposto era a percepção do rendimento. Essa ideia de percepção estava ligada ao conceito fiscal de rendimento que prevalecia à época, correspondente à noção de fruto do direito civil. Daí a importância emprestada às noções de separação e percepção do rendimento, à semelhança da separação e percepção do fruto. A separação do fruto é o ato pelo qual este deixa de ser parte integrante, passa a ser bem distinto. Percepção é a separação efetuada com a intenção de adquirir a posse do fruto.

O Regulamento de 1924, em seu artigo 7º, declara tributáveis os rendimentos líquidos realmente percebidos no ano imediatamente anterior; e no artigo 7º, § 2º, manda computar na base "todos os rendimentos líquidos percebidos no ano considerado, inclusive os originados em época anterior".

Nesse dispositivo geral o Regulamento parece adotar o regime financeiro, ou de caixa; mas embora diversos outros artigos se refiram à percepção de rendimentos ou receitas, o Regulamento não adota um regime coerente.

Assim, no artigo 21, ao regular a base de cálculo dos rendimentos de capital e de trabalho (assalariado ou autônomo), depois de repetir o princípio da percepção de rendimento, define como rendimento percebido no ano de base do imposto o "correspondente a esse mesmo ano" (art. 21, § 1º); no § 2º dispõe que os juros resultantes de contas correntes bancárias "dizem-se percebidos, para os efeitos do presente artigo, quando creditados ao prestamista ou correntista", e quando regula as deduções, declara "dedutíveis todas as despesas, embora não pagas" (art. 32).

Na tributação dos rendimentos de atividades comerciais, industriais e agrícolas, a base de cálculo resulta da aplicação de coeficientes sobre a receita bruta (ressalvada a opção pela tributação com base no lucro apurado), considerando-se como rendimento bruto "a totalidade das importâncias em dinheiro correspondentes às transações mercantis, às prestações de serviço ou às operações lucrativas, ligadas ao exercício da profissão"(art. 53). E na tributação das sociedades anônimas, para os fins do imposto, considera como "rendimentos brutos as receitas percebidas durante o ano comercial ou industrial" (art. 60).

73. Em 1926 novo Regulamento foi expedido pelo Decreto nº 17.390, de 26 de julho, que com diversas alterações vigiu até o Decreto-lei nº 4.178, de 13.03.42.

O Regulamento de 1926 foi dividido em três partes, uma relativa às pessoas físicas, a segunda às pessoas jurídicas e a terceira com dispositivos comuns às pessoas físicas e jurídicas. Na parte das pessoas físicas, continuou a se basear no conceito de percepção dos rendimentos, e declara logo no seu artigo 1º, § 1º, que "os rendimentos a considerar para os fins do imposto serão possuídos no território nacional, em virtude de atividades exercidas no todo ou em parte dentro do país".

Os artigos 3º, 15, 20, 23, 24, letra b, e 32, § 1º, empregam a expressão percepção dos rendimentos. Não há mais a norma geral sobre deduções do Regulamento de 1924, e o artigo 34, letra b, fala em despesas realizadas. Mas na caracterização da base do imposto, o artigo 41 dispõe que "o rendimento bruto e as deduções referir-se-ão ambos ao ano civil ou comercial que anteceder imediatamente o exercício financeiro em que o imposto for devido".

Na tributação das pessoas jurídicas, o rendimento líquido é uma percentagem das operações de venda, comprovadas pelo total dos selos de vendas mercantis; mas em relação às sociedades anônimas, o Regulamento fala em lucros apurados no território nacional (art. 49) e em "diferença entre as receitas totais das sociedades e as suas despesas" (art. 53), sem que nenhuma norma expressa indique o momento de reconhecimento de receitas, despesas ou lucro. Em compensação, na terceira parte do Regulamento, sob o título de "Disposições Comuns às Pessoas Físicas e Jurídicas", o artigo 165 reproduz o § 2º do artigo 7º do Regulamento de 1924, mandando computar na base do imposto "todos os rendimentos percebidos no ano considerado, inclusive os originados em época anterior".

74. Na aplicação do Regulamento de 1926 as autoridades tributárias e o Conselho de Contribuintes a princípio interpretaram a expressão legal "percepção" no sentido de recebimento em moeda, afirmando que somente estavam sujeitos à tributação, em cada exercício, os rendimentos efetivamente recebidos no ano base. As decisões reproduzidas na Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda se referem a aluguéis (19), honorários (20), e juros (21), mesmo no caso de juros de contratos hipotecários (22), ainda que creditados em conta (23) e de debêntures (24).

Em algumas dessas decisões a interpretação é justificada com a afirmativa de que os rendimentos somente são percebidos quando se incorporam à economia do contribuinte (25).

Em meados da década de 1930, todavia, a jurisprudência passou a se orientar no sentido de considerar que os rendimentos creditados por pessoas jurídicas na conta-corrente do beneficiário eram considerados percebidos desde o crédito (independentemente de efetivo recebimento em moeda pelo beneficiário), quando se encontravam à disposição deste, em condições de serem recebidos. Essa interpretação, a princípio aplicável aos juros creditados em contas-correntes bancárias (26), estendeu-se depois aos juros creditados por quaisquer pessoas jurídicas (27), e aos lucros creditados a sócios (28).

A jurisprudência sempre enfatizou, todavia, que o crédito em conta-corrente era considerado percebido quando à disposição do creditado, no sentido de que este poderia efetivamente, e por ato exclusivamente seu, obter a disponibilidade econômica do rendimento (29); e que essa

presunção de disponibilidade admitia prova em contrário. Assim, os juros que, embora creditados, não podiam ser efetivamente recebidos pelo credor, jamais foram considerados como percebidos (30), como nas hipóteses (a) em que a pessoa jurídica que creditava estava em condições financeiras precárias, ou insolvente (31), (b) de juros creditados no estrangeiro durante período de guerra (32), ou (c) de crédito sob condição de saque a prazo (33).

A indisponibilidade de rendimento e, conseqüentemente, a não percepção, eram também reconhecidos se o efetivo recebimento não ocorrera por motivo de força maior, independentemente da vontade do beneficiário (34); e nos casos de depósitos bancários retidos ou bloqueados (35), e de depósitos a prazo, cujos juros só se consideravam percebidos no vencimento do depósito (36).

Pelos mesmos fundamentos, a jurisprudência jamais considerou percebido o rendimento em litígio judicial, depositado em garantia de demanda (37), ou consignado judicialmente em pagamento, enquanto não julgada a ação (38).

75. Essa jurisprudência foi sancionada pelo Decreto-lei nº 4.178, de 13.03.42, que ao derogar o Regulamento de 1926 e a legislação anterior, em seu artigo 22, parágrafo único, dispôs que "na determinação da base serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiário, inclusive os originados em época anterior".

TITO RESENDE, em seu livro "Imposto de Renda - Anotações" (2ª Edic., 1953. nota 103, pág. 169), ao comentar o Decreto-lei nº 4.178, confirma esse fato, informando que o artigo 22, parágrafo único, da nova lei, consolidava jurisprudência administrativa "abundante" na aplicação do Regulamento de 1926.

O Decreto-lei nº 5.844, de 1943, que dois anos depois novamente consolidou a legislação do imposto de renda e ainda hoje é a lei em vigor, no seu artigo 22, parágrafo único, reproduziu o dispositivo do Decreto-lei nº 4.178.

76. A expressão "disponibilidade jurídica" surgiu, portanto, em nossa legislação do imposto de renda para designar essa modalidade de "percepção" de rendimento, construída pela jurisprudência administrativa, que não dependia do efetivo recebimento de rendimento em moeda equivalente, mas nascia de ato da fonte pagadora do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se o rendimento podia ser por este recebido em moeda, à sua vontade, havia a percepção.

Esse entendimento não era novidade na legislação do imposto de renda. O Regulamento de 1924, em seu artigo 21, § 2º, já considerava percebidos os juros creditados ao prestamista ou correntista, mas esse dispositivo não fora reproduzido no Regulamento de 1926. E a orientação da jurisprudência administrativa coincidia com a solução da lei francesa, assim como da norte-americana, com o conceito de "constructive receipt".

A denominação de "jurídica" a essa espécie de disponibilidade obviamente visava a distingui-la da disponibilidade em termos econômicos, que era, em regra, o fato que caracterizava a percepção.

77. A expressão "disponibilidade econômica", por sua vez, foi divulgada entre nós pelo saudoso professor RUBENS GOMES DE SOUZA, a princípio em trabalho apresentado, em 1947, em curso ministrado pelo professor TULLIO ASCARELLI, que foi reproduzido na Revista de Direito Administrativo, (vol. XII, pág. 32) e no seu livro "Estudos de Direito Tributário" (Ed. Saraiva, São Paulo, 1950, pág. 162).

Em 1953, ao elaborar o anteprojeto do Código Tributário Nacional, o Professor RUBENS GOMES DE SOUZA definiu o fato gerador do imposto de renda como a "aquisição da disponibilidade de riqueza nova, em dinheiro ou susceptível de avaliação em dinheiro" (art. 40).

Na justificativa do projeto revisto, o autor do anteprojeto assim explica a redação proposta:

"Procurando sistematizar esses pressupostos dentro do quadro do direito positivo brasileiro, o autor do Anteprojeto havia encontrado a seguinte fórmula: aquisição da disponibilidade econômica da riqueza nova, em dinheiro ou suscetível de avaliação em dinheiro...".

"Essa definição foi reproduzida no artigo 40 do Anteprojeto eliminado o qualificativo "econômica", útil em trabalho acadêmico, mas que em texto de lei poderia parecer menos compatível com a regulamentação estritamente jurídica do assunto. De resto a generalização do título aquisitivo do rendimento, conseqüente à supressão do qualificativo, coaduna-se com regra doutrinária de que o título econômico prevalece sobre o jurídico, somente sendo considerado o segundo quando coincidente com o primeiro...". (Trabalhos da Comissão Nacional do Código Tributário Nacional, Ministério da Fazenda, 1954, pág. 127).

78. Em 1965 nova comissão foi constituída para rever o projeto do Código Tributário Nacional, dela fazendo parte mais uma vez o Professor RUBENS GOMES DE SOUZA. A expressão "disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento" surgiu, na sua forma atual, do projeto elaborado por essa comissão, que se transformou na Lei nº 5.172, de 25.10.1966.

#### **6.6 - Aquisição da Disponibilidade Econômica e Jurídica do Rendimento**

79. Se essa é a origem das expressões utilizadas pelo C.T.N., devemos analisá-las para verificar se o texto da lei exprime efetivamente as ideias que o inspiraram, ou se por defeito de redação ganhou algum sentido diferente.

Aquisição significa o ato de alcançar a posse ou propriedade de alguma coisa, ou de obter, ganhar, receber ou adicionar algo. A palavra é empregada tanto para exprimir o ato de obter um direito quanto o de alcançar ou receber qualquer objeto, atributo ou situação.

Disponibilidade é a qualidade ou estado daquilo que é disponível, ou seja, de que se pode dispor; e dispor significa usar livremente, fazer o que se quer, alienar (bens), ter a posse, ser senhor, ou utilizar.

Aquisição da disponibilidade de rendimento significa, portanto, o ato pelo qual o contribuinte alcança o estado (ou a situação) em que pode usar livremente o rendimento.

É importante ressaltar, na análise do texto da lei, que esta não se refere à aquisição de direito ao rendimento, porém usa a expressão aquisição da disponibilidade de rendimento. Não cuida, portanto, de atos jurídicos dos quais nasçam direitos subjetivos para o contribuinte, e sim de

situações de fato, em que o contribuinte pode dispor do rendimento. E essa redação é deliberada, para pôr em destaque a verdadeira natureza do fato gerador dos tributos como fato econômico, que se torna jurídico em sentido estrito em virtude da incidência da lei tributária. Ou, nas palavras de AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

"Uma peculiaridade, entretanto, possui esse fato juridicamente relevante para o direito tributário: constituir um critério, ou um indício para a aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Por outras palavras, em sua essência, substância ou consistência, é fato gerador de um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico.

.....

"Quiz-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária"(Fato Gerador da Obrigação Tributária, Edições Financeiras S.A., Rio de Janeiro, 1964, pags. 62 e 65).”.

ou, como escreveu RUBENS GOMES DE SOUZA:

"O fato gerador do imposto é sempre um fato e nunca um ato ou um negócio jurídico.

"Isso pode ser entendido de duas maneiras: geralmente se entende como significando que o direito fiscal se interessa pela substância econômica e não pela forma jurídica, o que pode ser generalizado no sentido de que o direito fiscal recebe os atos ou negócios jurídicos meramente em seus efeitos como fatos econômicos. Sob esse aspecto, a afirmativa tornou-se hoje pacífica em doutrina a ponto de ser por vezes considerada supérflua dada a sua evidência, superando a distinção entre impostos sobre os fatos econômicos e impostos sobre negócios jurídicos: todos são na realidade sobre fatos econômicos, o que, entretanto, não quer dizer que não tem importância, firmar o conceito, que constitui o ponto de partida do combate à evasão e também a justificativa da tributação dos atos ilícitos ou juridicamente nulos, desde que economicamente hábeis.

"Considerada sob um outro aspecto, a afirmação de que o fato gerador é sempre fato e não ato adquire maior interesse doutrinário, porquanto pode

ser ligada à teoria da causa". (O fato Gerador no Imposto de Renda, Revista de Direito Administrativo, vol. XII, pág. 33).”.

80. A definição do fato gerador do imposto de renda como aquisição da disponibilidade do rendimento, adotada pelo C.T.N., tem, portanto, significação técnica própria, que visa a não deixar dúvidas de que a lei cria obrigações tributárias em função de fatos econômicos; e que quando define como fato gerador determinado ato ou negócio jurídico não lhe atribui efeitos tributários, mas o considera na sua natureza de fato econômico, ou na sua significação econômica. Se o C.T.N. pretendesse definir como fato gerador do imposto de renda a aquisição do direito ao rendimento poderia dizê-lo direta e simplesmente, sem precisar recorrer à expressão "aquisição da Disponibilidade do rendimento".

81. A própria natureza do rendimento confirma essa distinção entre aquisição de direito subjetivo e aquisição de rendimento. O C.T.N., no mesmo artigo 43, define a renda como "o ganho derivado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos". Rendimento é parcela de renda e, tal como esta, é ganho econômico, e não direito subjetivo. E é a aquisição desse ganho econômico - não a aquisição de direitos - que a lei define como fato gerador do imposto.

É evidente, todavia, que como toda a atividade econômica é ordenada pelo Direito, a aquisição de rendimento (como ganho econômico) implica sempre - no plano jurídico - em modificações no patrimônio do adquirente, pela aquisição, modificação ou extinção de direitos ou obrigações. Mas o que a lei conceitua como fato gerador do imposto é sempre o fato econômico da aquisição do rendimento, e não fato jurídico da criação, modificação ou extinção de direitos subjetivos.

Na sua forma típica, a aquisição do rendimento se processa mediante a aquisição de um bem econômico - de consumo, de capital ou de troca. Em geral o rendimento é adquirido sob a forma de papel moeda, que é o instrumento geral de trocas. A aquisição da disponibilidade do papel moeda - no plano econômico - se traduz - no plano jurídico - na aquisição do direito de propriedade sobre esse papel moeda. Se o rendimento é pago ou adquirido sob a forma de bens ou serviços, a aquisição de sua disponibilidade - no plano econômico - se traduz - no plano jurídico - na aquisição da posse ou propriedade do bem, ou no uso e gozo do serviço.

Além disso, nas economias de mercado, os direitos patrimoniais podem ser transmitidos, e efetivamente circulam nos mercados em trocas por moeda, bens de consumo, de capital e serviços, ou por outros direitos patrimoniais. Por isso, todo o direito patrimonial representa a aplicação de uma quantidade de capital financeiro, ou de moeda, e os rendimentos podem ser - e são efetivamente - pagos e adquiridos, tanto em papel moeda, bens ou serviços, quanto sob a forma de criação, transmissão, ou modificação de direitos subjetivos, ou de criação ou extinção de obrigações. Mas ainda aí a criação ou transmissão do direito subjetivo, ou a extinção da obrigação, são modos de pagamento e aquisição de rendimento; e o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade desse rendimento, e não o ato ou fato jurídico como tal.

Somente se pode dizer, por conseguinte, que a aquisição de um direito subjetivo é fato gerador do imposto na medida em que essa aquisição constitui modo de adquirir a disponibilidade do rendimento.

82. Essa distinção pode ser mais facilmente compreendida com a hipótese de um proprietário de imóvel que o loca a pessoa jurídica, pelo prazo de 5 anos, com aluguéis pagos por mês vencido:

a) ao firmar o contrato de locação, o proprietário não adquire a disponibilidade - nem econômica nem jurídica - dos aluguéis previstos no contrato. Estabelece apenas uma relação jurídica obrigacional de execução sucessiva, pela qual se obriga a ceder o uso e gozo do imóvel recebendo como contraprestação o aluguel;

b) com o decurso de cada mês de contrato, tendo pago a sua prestação de assegurar ao locatário o uso e gozo do imóvel, o proprietário adquire o direito de exigir a contraprestação contratual. Mas adquire apenas o direito de exigir a prestação; ainda não adquire a disponibilidade do rendimento, que é o aluguel, e não o direito de exigir o aluguel;

c) somente mediante o efetivo recebimento do aluguel, em moeda equivalente, é que adquire a disponibilidade econômica do rendimento;

d) se, todavia, contratou receber os aluguéis na tesouraria da locatária e esta, no vencimento de cada aluguel, o credita em conta-corrente do proprietário, a aquisição da disponibilidade econômica do rendimento

passa a depender exclusivamente de um ato do proprietário, e por isso a lei fiscal considera que este adquiriu a disponibilidade jurídica do rendimento.

83. Essa modalidade de aquisição da disponibilidade do rendimento (que a nossa lei denomina de jurídica) não é invenção brasileira. Foi importada da legislação francesa, que também define como fato gerador do imposto a disponibilidade do rendimento, embora sem distinguir entre disponibilidade econômica e jurídica. E o direito norte-americano adota regime idêntico, designando como "constructive receipt" o que a nossa lei chama de "disponibilidade jurídica". A expressão da lei norte-americana exprime com exatidão a ideia de que esse modo de disponibilidade ou recebimento é uma "construção" da lei.

A razão para que a legislação brasileira, assim como as estrangeiras, defina como fato gerador do imposto essa modalidade de disponibilidade resulta evidente do princípio de que a lei impõe o tributo em função da capacidade contributiva das pessoas, manifestada através de fatos econômicos. A denominada disponibilidade jurídica, embora preceda ao efetivo recebimento do rendimento, tem a mesma significação deste como sinal de capacidade contributiva, posto que a fonte pagadora do rendimento o colocou à disposição do contribuinte, que pode efetivamente recebê-lo a qualquer momento, à sua vontade. Se, nesta hipótese, a lei continuasse a subordinar o nascimento da obrigação tributária à regra geral da aquisição da disponibilidade econômica, deixaria à opção do próprio contribuinte escolher o momento da incidência do imposto.

84. A distinção entre a "exigibilidade do direito ao rendimento" e a "disponibilidade jurídica do rendimento" pode ser percebida também na diversidade de causas de uma e de outra. Na hipótese da locação de imóvel, antes formulada, a exigibilidade do aluguel como prestação contratual resulta da utilização do imóvel pelo locatário, durante determinado período de tempo: decorrido cada período mensal, o proprietário pode exigir o aluguel vencido. Já a aquisição da disponibilidade jurídica do rendimento não nasce apenas do cumprimento da prestação contratual, do implemento da condição de exigibilidade do direito, ou de decurso do tempo: ela pressupõe, em todas as hipóteses, um ato da fonte pagadora do rendimento, que o coloca à disposição do beneficiário, em condições de ser por este efetivamente recebido.

85. A origem da expressão "aquisição da disponibilidade jurídica de rendimento", assim como a análise do artigo 43 do C.T.N. e a interpretação doutrinária da legislação do imposto mostram, portanto, que ela não significa nem "aquisição do direito do rendimento", nem "exigibilidade do direito ao rendimento".

Essas observações eram necessárias porque, se procuramos precisar os conceitos de disponibilidade econômica e jurídica que, ao lado dos de renda e rendimento, são os mais importantes e fundamentais no sistema da legislação do imposto de renda, verificamos que atos normativos das autoridades tributárias, a que o C.T.N. atribui a força de normas complementares da legislação fiscal, vêm recentemente incidindo no erro de interpretação de confundir "disponibilidade jurídica do rendimento" com "exigibilidade de prestação de relação obrigacional", ou com "direito ao recebimento" (futuro) de um rendimento.

Já nos referimos, nos nºs 45 a 48, a dois pareceres normativos da C.S.T. que definem o momento do reconhecimento contábil da receita de vendas de mercadorias em função, exclusivamente, de atos ou fatos jurídicos, sem qualquer consideração à norma do artigo 43 do C.T.N..

Exemplo mais expressivo dessa confusão conceitual é, entretanto, o Parecer Normativo CST nº 47/72, de 28.01.72, no qual se afirma que :

a) para o cessionário de um contrato de financiamento, que não é instituição financeira, os juros e comissões previstos no contrato devem ser apropriados como receita no ano em que se vencerem, independentemente do efetivo recebimento (ou de qualquer outra condição) porque no vencimento "se consideram juridicamente disponíveis";

b) o deságio com que esses créditos foram adquiridos, isto é, a diferença entre a importância originalmente aplicada pelo cedente do crédito e o preço de sua aquisição pelo cessionário, deve ser apropriado como receita no próprio ano da cessão, "visto que, de pronto, se configura sua disponibilidade jurídica".

Segundo esse parecer, portanto, aquisição da disponibilidade jurídica seria:

a) quanto aos juros e comissões vencidos, a exigibilidade da prestação contratual: no vencimento de cada prestação, quando esta se torna exigível, existiria disponibilidade jurídica, no conceito do artigo 43 do C.T.N.; e

b) quanto ao deságio com que foi adquirido o crédito, todavia, a disponibilidade passa a ser sinônimo de aquisição do direito ao recebimento futuro do rendimento, que ainda não sequer exigível.

A glosa desse parecer e o contraste de suas afirmações com o verdadeiro sentido da expressão legal "disponibilidade jurídica do rendimento" são necessários porque, se buscamos, através da analogia juris, preencher a lacuna da legislação em matéria de momento do reconhecimento contábil do lucro, o significado da expressão em questão é da maior importância prática.

86. Na aplicação do artigo 43 do C.T.N., por conseguinte, é preciso distinguir claramente entre:

a) a aquisição do direito ao rendimento, que é um fator exclusivamente jurídico, pois não corresponde à troca de bens econômicos que caracteriza o fato econômico, e que não implica, portanto, nem em disponibilidade econômica nem jurídica do rendimento. O direito ao rendimento nem sempre se realiza mediante o efetivo recebimento deste, porque nem todos os direitos se realizam no plano econômico. O que a lei tributária toma como sinal da capacidade contributiva é o fato econômico da aquisição do rendimento, e não o fato jurídico da aquisição do direito ao eventual recebimento desse rendimento;

b) a exigibilidade do direito ao rendimento, que é o poder jurídico do titular do direito ao rendimento de exigi-lo imediatamente, e que surge no vencimento da obrigação, com o implemento da condição a que a exigibilidade do direito estava sujeita, ou com o adimplemento da prestação de contrato bilateral de que o rendimento é contraprestação. Exigibilidade do direito ao rendimento também não é disponibilidade, porque, como a própria palavra significa, o que é exigível pode ser cobrado, mais ainda se encontra em poder de outrem e, por conseguinte, não está disponível para o titular do direito;

c) a aquisição da disponibilidade econômica do rendimento, que é a realização do direito ao rendimento, mediante seu recebimento em moeda ou equivalente: ao fato jurídico da realização do direito correspondente o fato econômico da troca de bens econômicos. E é este fato econômico que gera o imposto;

d) a aquisição da disponibilidade jurídica do rendimento, que não se confunde com a exigibilidade do direito ao rendimento porque não nasce do vencimento da obrigação, do implemento da condição, ou do adimplemento da prestação contratual, e sim do ato da fonte pagadora que coloca à disposição do beneficiário, no sentido de que este pode adquirir a sua disponibilidade econômica imediatamente, à sua vontade. Esse ato da fonte pagadora nada adiciona, em termos de poder jurídico, à exigibilidade do direito ao rendimento, porém revela o início do pagamento do rendimento; cria situação de fato que equivale à disponibilidade econômica, e por essa razão é definido pela lei como fato gerador do imposto, ao lado da disponibilidade econômica.

## **6.7 - Adequação do "Alpha" como Modo de Determinar a Renda**

87. A inteligência do artigo 43 do C.T.N. mostra que o método contábil denominado "Alpha" é aquele que se ajusta aos preceitos da lei que visam a definir o momento em que ocorre o fato gerador da obrigação tributária principal do imposto de renda:

I - quanto ao reconhecimento da receita bruta ou do rendimento, os critérios da lei, tal como os do método "Alpha", são:

a) a disponibilidade econômica, ou o recebimento do rendimento, em moeda ou equivalente; e

b) a disponibilidade jurídica, ou o recebimento por ficção, ou "construção" legal, se a fonte pagadora do rendimento o coloca à disposição do beneficiário;

II - quanto ao reconhecimento da despesa, dedução ou abatimento, os critérios legais e do método "Alpha" também são coincidentes:

a) na tributação da renda das pessoas físicas, a lei admite as deduções e os abatimentos efetivamente pagos (art. 59, § 1º e 80 do RIR);

b) quanto às despesas e deduções das pessoas jurídicas, a lei admite as despesas pagas ou incorridas, o que na verdade significa admitir tanto o método "Alpha" quanto o "accrual alpha".

88. Cabe destacar, entretanto, que disponibilidade econômica não é sinônimo de disponibilidade em moeda, mas pode compreender a aquisição do rendimento tanto sob a forma de moeda quanto de bens, serviços ou de direitos patrimoniais. Assim, por exemplo, quem recebe por cheque, tem a disponibilidade econômica sob a condição de que a ordem de pagamento seja cumprida. Quem recebe em letras do Tesouro, do mercado aberto, ou em valores imobiliários com liquidez no mercado de capitais, adquire a disponibilidade econômica pelo valor de venda desses títulos no mercado. Pelas mesmas razões, quem recebe o rendimento mediante o depósito em conta-corrente bancária, movimentável à vista, ou através de compensação com dívida. E se o rendimento, por natureza, ou em virtude de condições contratuais ou de dação em pagamento, é recebido em bens de serviços, há aquisição da disponibilidade econômica com a posse desses bens ou o uso desses serviços, independentemente da sua transformação em moeda.

89. Essas considerações são suficientes para chegarmos a algumas conclusões sobre o regime da legislação em vigor quanto ao momento do reconhecimento contábil da receita bruta operacional de pessoas jurídicas cujo objeto é a prestação de serviços. Não obstante tenhamos nos referido em diversas oportunidades a outros aspectos do problema do reconhecimento do lucro das pessoas jurídicas, com o objetivo de esclarecer a questão, limitamo-nos aqui a apreciar apenas aqueles que interessam à resposta das questões formuladas na consulta. Essas conclusões são as seguintes:

1ª - a legislação em vigor não contém norma expressa sobre o momento em que a pessoa jurídica contribuinte do imposto de renda, obrigada a apurar o seu lucro real, deve reconhecer em sua escrituração as receitas e os resultados da produção e venda de serviços.

2ª - no que se refere à determinação do lucro operacional na produção e venda de serviços, não há atos administrativos normativos nem práticas reiteradas das autoridades tributárias, que constituam normas complementares da legislação tributária;

3ª - a lacuna da legislação em vigor, referida na primeira conclusão acima, deve - de acordo com o artigo 109 do C.T.N. - ser preenchida mediante a aplicação analógica das demais normas da legislação que regulam o momento de reconhecimento de lucros pelas pessoas jurídicas ou definem o fato gerador do imposto;

4ª - a aplicação analógica dos artigos 195 e 196 do RIR conduz à definição do método "Alpha" como aquele que traduz contabilmente os critérios da legislação em vigor sobre reconhecimento das receitas de prestação de serviços; e

5ª - a aplicação analógica dos dispositivos da lei que definem o fato gerador do imposto confirmam a conclusão anterior, posto que os critérios do método "Alpha" são os mesmos adotados pela lei na expressão "aquisição da Disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento".

## **7.0 - CORRELAÇÃO ENTRE RECEITA E DESPESA**

90. Embora o método "Alpha" se caracterize, em princípio, por reconhecer as receitas somente quando há a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, e pelo registro das despesas quando pagas em moeda, ou equivalente, a apuração contábil de resultados durante cada período de determinação, mediante comparação entre receitas e despesas, deve observar o princípio da correlação entre receitas e despesas que, do ponto de vista da técnica contábil - e da veracidade dos balanços e contas de lucros e perdas - é mais importante do que o próprio critério de reconhecimento da receita ou dos rendimentos.

O lucro operacional é a diferença entre o produto que a pessoa jurídica recebe pela venda de bens ou serviços produzidos e os custos por ela incorridos para produzi-los. Para que as apurações anuais de resultado traduzam, por conseguinte, o resultado real da pessoa jurídica, em cada período de determinação devem ser computados com as receitas reconhecidas no mesmo período.

Como explicam DIXON, HEPWORTH e PATON Jr., no seu livro "Essentials of Accounting" (McMillan Co., New York, 1966):

"Uma das expressões mais frequentemente usadas nas discussões de contabilidade é o "emparelhamento" (matching) dos custos (despesas) com as receitas.

O significado da expressão é que os encargos das despesas durante o período de vida de uma empresa devem, tanto quanto possível, ser alocados nos períodos de contabilização em que foram reconhecidas as receitas com eles relacionadas. Por exemplo, o custo das mercadorias vendidas deve ser reconhecido como despesa no mesmo período no qual a receita da venda dessas mercadorias é reconhecida. A afirmação em si mesma não resolve nenhum problema. Ela apenas declara o objetivo principal da contabilização das despesas, que é o de implementar a equação da renda líquida: Receita menos despesa (e perdas e impostos) é igual à renda líquida do período. Em outras palavras, o reconhecimento da despesa deve ser distribuído no tempo de modo consistente com o reconhecimento da receita" (pág. 125).

91. No mesmo sentido já ensinava W.A. PATON, em "Advanced Accounting" (McMillan Co., New York, 1941, pág. 458):

"Emparelhamento de custos e receitas. Ao tratar dos custos o contador enfrenta três tarefas diferentes, mais ou menos distintas. Elas são: (1) determinar e registrar os custos à medida em que ocorrem, classificados de modo apropriado; (2) seguir e reclassificar os custos em termos da atividade de operação; (3) alocar os custos às receitas ... O terceiro estágio é o mais difícil e crítico, do ponto de vista da contabilidade da renda periódica, e mesmo em grandes empresas com procedimentos e registros altamente desenvolvidos o manuseio dessa fase do trabalho do contador deixa muito a desejar. O emparelhamento de custos e receitas exige muito mais do que precisão e técnica de primeira classe. O registro do fluxo de custos à medida em que ocorrem é em grande parte questão de observação atenta e de procedimento cuidadoso; o registro do fluxo de custos como encargos à receita é essencialmente um processo de imputação baseado em hipóteses".

Apesar desse consenso no sentido de que muitas vezes é impraticável a perfeita correlação entre receitas, custos e despesas, o dever legal de veracidade ou realidade das demonstrações de resultado e da situação financeira implica na necessidade - mesmo em empresa de prestação de

serviços que reconhece a sua receita de acordo com os critérios do "Alpha" - de organizar a sua contabilidade de modo (a) a apropriar, nos diversos serviços que produz, os custos de produção que se prestem a essa identificação, e (b) a distribuir entre os períodos de determinação, a que competirem, os custos fixos pagos antecipadamente.

92. Cabe ressaltar, todavia, que este não é o entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação, posto que no Parecer Normativo CST nº 1.004/71, de 03.12.71, apreciando a questão do diferimento (nos termos do art. 12 do Decreto-lei nº 94) de receitas recebidas antecipadamente por empresas de prestação de serviços, afirmou:

a) as receitas recebidas antecipadamente podem ser diferidas na proporção do prazo de prestação dos serviços contratados, e não no prazo do contrato: "em outras palavras, caso o prazo do contrato seja mais longo do que o da prestação de serviços, é vedado o diferimento, até o término do contrato, daquela receita recebida antecipadamente".

b) "na hipótese de a firma contratar a prestação de diversos serviços especificados e consecutivos, poderá fazer em cada exercício o diferimento da receita recebida antecipadamente apenas pelos serviços a prestar ou em fase de execução";

c) "por outro lado, as despesas e os encargos pertinentes às etapas do serviço já realizado não poderão ser diferidas, já que a lei só permite o diferimento de receitas. Deverão ser lançados, em cada exercício, à medida em que forem ocorrendo".

#### **8.0 - RESPOSTAS ÀS QUESTÕES Nºs 1 a 5 DA CONSULTA**

93. A aplicação dessas conclusões à hipótese em que a consulente se obriga a prestar serviços a preço com base em "horas trabalhadas", cobrado mediante faturas apresentadas periodicamente ao contratante, nos leva a assim definir o momento em que a consulente deve reconhecer, em sua contabilidade, como receita bruta operacional o produto da venda desses serviços:

a) quando a consulente firma o contrato de prestação de serviços não adquire a disponibilidade, nem econômica nem jurídica, dos rendimentos que auferirá em razão da sua execução: a assinatura do

contrato é fato exclusivamente jurídico, de criação de relação obrigacional, a que não corresponde fato econômico;

b) a prestação do serviço cria, para a consulente, o direito de receber o preço contratual dos serviços prestados, que constitui a receita bruta de sua atividade; mas o que ela adquire é o direito ao rendimento, e não a disponibilidade deste, nem econômica nem jurídica. Se o contrato por ela firmado prevê a apresentação de fatura, sujeita a conferência pelo contratante, enquanto não houver essa conferência, ou não forem implementadas quaisquer outras condições previstas no contrato, o direito ao rendimento, adquirido com a prestação dos serviços, ainda não é sequer exigível;

c) a apresentação da fatura da consulente ao contratante dos serviços, para conferência e aprovação, em nada modifica a situação do consulente, jurídica ou de fato, que continua apenas titular do direito a receber a prestação contratual, porém sujeita ainda à conferência e aprovação do contratante;

d) a aprovação da fatura pelo contratante dos serviços torna o direito da consulente a receber a prestação contratual líquido e certo e - nas condições previstas no contrato - exigível. Essa exigibilidade, como foi demonstrado, ainda não é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento;

e) a consulente somente adquire a disponibilidade econômica do preço dos serviços prestados no momento em que recebe a importância faturada, em moeda ou equivalente; e nesse momento é obrigada a reconhecer na contabilidade a percepção da receita;

f) a consulente adquirirá a disponibilidade jurídica do preço, antes do seu efetivo recebimento, se o contratante dos serviços o colocar à disposição da consulente, em condições que lhe permitam, à sua vontade, adquirir a disponibilidade econômica; e, nessa hipótese, a consulente é obrigada a reconhecer em sua contabilidade essa receita no momento em que for posta à sua disposição, independentemente do efetivo recebimento. São exemplos de causas de aquisição da disponibilidade jurídica (i) o depósito da importância da fatura, feita pelo contratante dos serviços em conta bancária de movimento da consulente; (ii) o crédito do montante da

fatura, nos livros do contratante, em conta-corrente que mantenha com a consulente e que esta possa utilizar incondicionalmente, mediante recibos, ordens de pagamento ou saques; (iii) a comunicação à consulente, pelo contratante do serviço, de que o cheque de pagamento se acha na sua tesouraria, à disposição da consulente; (iv) a compensação do preço do serviço com dívida da consulente para com o contratante.

94. Pelas razões até aqui expostas, assim respondemos às questões nºs 1 a 5 da consulta, referentes ao momento do reconhecimento contábil dos rendimentos de serviços prestados:

1. Quais são os regimes contábeis de determinação de rendimentos e despesas aceitos pela legislação do imposto de renda brasileira?

Resposta: A legislação do imposto de renda é omissa em matéria de normas de contabilidade, e não regula métodos ou critérios contábeis. Prescreve apenas que a contabilidade seja mantida "pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais". E como a lei fiscal não impõe regimes contábeis, a legalidade destes há de ser apreciada apenas por referência às leis comerciais.

A legislação comercial também não contém norma expressa sobre regimes contábeis, e a legalidade destes deve ser apurada por referência aos preceitos legais que impõem a veracidade e realidade da escrituração, e aos usos e costumes observados nessa escrituração.

Todo e qualquer método contábil que satisfaça às normas da lei comercial sobre escrituração é aceitável para a legislação do imposto de renda, com a ressalva de que o lucro real sujeito à tributação deve ser - em qualquer caso - determinado de acordo com a lei fiscal, sejam quais forem os métodos contábeis adotados pelo contribuinte.

2. Há na legislação do imposto de renda alguma prescrição, explícita ou implícita, que determine a obrigatoriedade da adoção deste ou daquele regime de determinação temporal de rendimentos e despesas, para efeitos da apuração do lucro tributável das pessoas jurídicas?

Resposta: A legislação do imposto de renda contém norma expressa sobre a determinação do lucro presumido e do lucro arbitrado, estabelecendo como momento do reconhecimento da receita ou dos rendimentos líquidos:

a) no caso de venda de mercadorias, o registro das vendas no "Livro de Vendas" da legislação do I.C.M.; e

b) com relação às receitas de serviços prestados e aos rendimentos líquidos de transações eventuais, o recebimento de receitas e o pagamento de despesas, escriturados em livro "Caixa".

A legislação não contém norma expressa sobre o reconhecimento do lucro real. A integração dessa lacuna da lei, mediante aplicação analógica das normas que dispõem sobre o reconhecimento do lucro presumido e arbitrado, ou sobre o fato gerador do imposto, leva à conclusão de que o regime de determinação do rendimento no tempo adotado pela legislação brasileira é o financeiro, ou "Alpha", no sentido de que as receitas e despesas são reconhecidas quando recebidas ou pagas em moeda, ou equivalente, salvo se antes do recebimento ou pagamento ocorrer a modalidade de disponibilidade denominada na nossa legislação como jurídica.

3. É lícita a adoção, pela consulente, do regime de contabilização por caixa ("Alpha"), para efeito de determinação temporal dos seus rendimentos e despesas, principalmente em face da obrigação legal de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda com relação a cada exercício social?

Resposta: A adoção do "Alpha" pela consulente é legítima, por ser método tradicional de contabilização, amplamente utilizado, e compatível com os preceitos da lei comercial sobre a escrituração. Além disso, os critérios adotados por esse método para o reconhecimento de receitas e despesas coincidem com os da lei fiscal sobre a definição do fato gerador do imposto e sobre reconhecimento das receitas de serviços prestados e de resultados de transações eventuais (na determinação do lucro presumido o arbitrado). Por conseguinte, a adoção do método "Alpha" conduz a que a escrituração demonstre o resultado da pessoa jurídica segundo os mesmos critérios da legislação do imposto para a determinação do lucro real, dispensando (sob

esse aspecto) ajustamentos no balanço comercial para efeito de formação do balanço fiscal.

4. Como foi esclarecido acima, a consulente é contratualmente obrigada a emitir notas de honorários e a remetê-las para o prévio exame dos clientes, que têm um prazo para tal, após o que são então efetuados os pagamentos respectivos. A consulente pretende alterar a sobredita previsão contratual no sentido de que a documentação relativa a cada nota de honorário seja remetida para prévio exame do cliente e somente após a aprovação dessa documentação pelos clientes, então, é que seria emitida a nota de honorário. Caso conclua V. Sa. pela obrigatoriedade da adoção, pela consulente, de regime de competência ("accrual alpha"), entende V. Sa. que, em face da alteração acima explicada, a obrigação de contabilizar o direito ao recebimento respectivo como receita só se configura no ato da emissão das notas de honorários?

Resposta: Parece-nos que, se a consulente adotasse o regime de competência ("accrual alpha") no reconhecimento contábil de seus resultados, a modificação contratual indicada não deslocaria o momento do reconhecimento da receita.

O critério do "accrual alpha" é o reconhecimento da receita no momento em que a pessoa jurídica adquire definitivamente o direito ao seu recebimento, e desde que o seu valor possa ser estimado com aproximação razoável. No caso de contrato de prestação de serviços, o pagamento do preço (ou de parcelas desse preço) é contraprestação contratual dos serviços fornecidos, e o direito a esse preço nasce com a produção do serviço. Assim, a nota de honorários não cria o direito ao recebimento, mas é meio de cobrança da prestação, e sua aprovação pelo contratante apenas torna líquido e certo o montante da prestação a que tem direito a consulente.

Por essas razões, parece-nos que, se a consulente adotasse o "accrual alpha", a receita deveria ser reconhecida quando, prestado o serviço (ou determinada parcela do serviço total contratado), adquirisse o direito incondicional a receber o respectivo preço, ainda que o efetivo recebimento dependesse de nota de honorários, de sua conferência pelo contratante, e do pagamento, em moeda ou equivalente.

5. A eventual transformação da consulente, que é atualmente uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em sociedade anônima, se porém qualquer alteração no seu objeto social, que continuará sendo a prestação de serviços de engenharia consultiva, implicará em obrigatoriedade de adoção do regime de competência para determinação dos seus rendimentos e despesas?

Resposta: O regime legal de tributação das pessoas jurídicas é o mesmo, independentemente de sua natureza como sociedade civil ou comercial. A lei não faz distinção, quer quanto aos critérios de determinação da base do cálculo do imposto, quer quanto à alíquota.

O dever de manter escrituração imposto pela lei comercial a comerciantes e sociedades comerciais, e reafirmado pela lei fiscal, é por esta estendido às sociedades civis, em termos idênticos.

A lei de sociedade por ações contém algumas normas sobre levantamento do balanço e conta de lucros e perdas, especialmente avaliação de bens do ativo. Essas normas não impõem, todavia, este ou aquele regime ou método contábil, e as sociedades anônimas fechadas podem adotar tanto o "Alpha" quanto o "accrual alpha".

As sociedades anônimas cujos títulos são negociados em Bolsa de Valores estão obrigadas a observar a regulamentação expedida pelo Conselho Monetário Nacional sobre os relatórios financeiros que devem publicar periodicamente. Essa regulamentação exige a adoção do método "accrual alpha", o que não afeta, todavia, o regime da lei fiscal de determinação da base de cálculo do imposto, que continuar a ser, em qualquer caso, o "Alpha".

## **II - APURAÇÃO DO LUCRO EM CONTRATOS DE EMPREITADA**

### **9.0 - APURAÇÃO DO LUCRO OPERACIONAL DA EMPRESA**

95. A resposta à última questão da consulta, sobre a aplicabilidade à consulente do regime de apuração de lucros em contratos de empreitada previsto no artigo 210 do RIR, exige que analisemos o conceito de apuração do lucro operacional da empresa, que a lei tributária define como rendimento das pessoas jurídicas.

Dispõe a lei tributária que "o lucro operacional apurado será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas pela lei" (Lei nº 4.506, art. 43; RIR, art. 156).

O lucro operacional apurado é, portanto, por definição, a diferença entre a receita de venda de bens e serviços e o custo e as despesas incorridos na produção e venda desses bens e serviços. Na primeira parte do parecer, apreciamos a questão do reconhecimento do lucro operacional admitindo implicitamente que esse reconhecimento dependa sempre da venda dos bens ou serviços, embora o momento preciso da apuração possa variar em função dos fatos econômicos ou jurídicos relacionados com essa venda: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da receita de venda (no método "Alpha"), ou a aquisição do direito incondicional de receber essa receita (no método "accrual alpha").

Já adiantamos, entretanto, que o momento da aquisição do direito ao rendimento, ou da disponibilidade deste, varia conforme o tipo da atividade da empresa e as condições contratuais por ela adotadas na venda dos bens e serviços de sua produção. Devemos agora verificar se o princípio de que o lucro operacional deve ser apurado no momento da venda se aplica a todos os tipos de empresa e de contratos de venda, ou se comporta exceções.

96. Para responder essa questão devemos ter presentes os conceitos de empresa e empresário, a fim de compreender a natureza do lucro operacional e, conseqüentemente, determinar em que momento esse lucro existe e pode ser apurado.

### **9.1 - Unidade de Produção**

97. A produção econômica resulta da ação humana aplicada sobre recursos naturais, com ou sem a utilização de bens de capital. Implica, portanto, na combinação de recursos, ou fatores de produção.

Unidade de produção é o conjunto de recursos (humanos, de capital e/ou naturais) unidos entre si em razão de sua utilização permanente ou duradoura em determinada atividade produtiva. É, portanto, unidade de organização de recursos para o exercício da atividade produtiva.

As unidades de produção podem ser individuais ou coletivas. Estas são constituídas de dois ou mais indivíduos, que formam grupo social definido, que pode ser de vários tipos, tais como (a) o grupo familiar (que às vezes inclui, além dos parentes, agregados e auxiliares), em geral encontrado no exercício de ofício ou artesanato, e na exploração rural; (b) o grupo formado pelo artesão, o profissional liberal ou o trabalhador autônomo que tem auxiliares, aprendizes, ou empregados; (c) os grupos de natureza comunitária ou cooperativa, que tanto podem produzir para consumo próprio quanto para o mercado; e (d) o grupo composto pelo empresário e seus empregados, próprio da empresa, que é a unidade de produção característica das economias modernas.

## **9.2 - Empresa**

98. A empresa pode ser definida como a unidade de produção cujos recursos humanos são empregados sob a chefia de empresário (individual ou coletivo), formando grupo social organizado cujo objetivo é produzir bens econômicos destinados à venda no mercado, e na qual os riscos da atividade econômica correm por conta do empresário.

A empresa se caracteriza, portanto, (a) pela subordinação dos empregados ao empresário, (b) pelo seu objetivo de produção para o mercado e (c) pelo fato de que os riscos da atividade são assumidos pelo empresário.

O empresário é o chefe da empresa, que comanda a estrutura de poder do grupo social. Os empregados, ou assalariados, contribuem para a atividade produtiva da empresa com o fornecimento do seu trabalho, mediante retribuição prefixada.

99. A segunda diferença específica da empresa é o seu fim de produzir bens e serviços destinados à venda no mercado. A atividade econômica para a qual são utilizados os recursos que compõem a empresa não têm por finalidade - ainda que secundária ou eventual - produzir para os próprios membros do seu grupo social, e sim para o mercado.

A empresa é unidade de produção da economia moderna, de grande especialização de atividades e intensidade de trocas. A divisão e a intercomunicação dos mercados tornam viável a atividade da empresa segundo plano de produção predeterminado, que em geral não é orientado

para o fornecimento de determinados clientes, mas tão somente pelo objetivo de criar certas espécies e quantidades de bens econômicos, que posteriormente são vendidos no mercado.

O sistema econômico é basicamente um mecanismo de trocas. A empresa é peça essencial desse mecanismo, pois promove trocas de serviços produtivos e de bens econômicos:

a) os recursos que utiliza, ou os serviços produtivos que combina na atividade produtiva, são por ela adquiridos de indivíduos, outras empresas e unidades coletivas mediante trocas, nas quais paga salários, aluguéis, juros e lucros;

b) os bens e serviços por ela produzidos são trocados no mercado com indivíduos, outras empresas e unidades coletivas, por moeda que ela utiliza para pagar os serviços produtivos que adquire.

### **9.3 - Riscos da Atividade por Conta do Empresário**

100. A empresa se diferencia, finalmente, das demais espécies de unidades de produção porque (a) a intermediação nas trocas que ela pratica envolve riscos de perda de capital financeiro e (b) esses riscos são assumidos pelo empresário.

A empresa funciona como intermediária entre os fornecedores de serviços produtivos e adquirentes de bens e serviços, comprando serviços produtivos para criar os produtos que vende no mercado.

Para exercer essa função, a empresa assume riscos, porque compra bens e serviços a preço certo e revende seus produtos no mercado, a preço incerto. A compra de determinado volume de mercadorias (ou de serviços produtivos) implica na aplicação de capital financeiro (o preço pago na aquisição). O risco da empresa é o perigo, ou possibilidade futura, de perda desse capital financeiro, se o preço de revenda das mercadorias (ou dos produtos criados pela produção da empresa) não for suficiente para permitir a recuperação do capital financeiro aplicado.

Esse risco na intermediação nas trocas é peculiar à empresa, pois não existe nas demais espécies de unidade de produção, ao menos com a mesma intensidade. Nas unidades que produzem para consumo próprio não há risco

de perda de capital, porque não há venda no mercado. E nas unidades baseadas em grupos familiares, artesanais ou comunitários, não há a compra de serviços produtivos a preço certo e posterior venda a preço incerto.

Os riscos da empresa ocorrem tanto na produção quanto nas trocas de que participa.

A produção exige a combinação (segundo plano estabelecido) de serviços dos fatores, da qual resulta a criação de bens e serviços. A atividade produtiva exercida pela empresa envolve, por conseguinte, o risco, ou possibilidade, de que a combinação dos fatores por ela reunidos, organizados e pagos não se transforme - efetivamente - no resultado planejado, de criar bens ou serviços que possam ser vendidos no mercado. Esse insucesso na atividade produtiva pode ter origem, por exemplo, na tecnologia utilizada, ou na organização da empresa. E entre os riscos da produção se inclui a possibilidade de que, na combinação de serviços produtivos, não sejam atingidos os níveis mínimos de rendimento, produtividade ou eficiência no uso de recursos, indispensáveis para manter a viabilidade econômica da empresa.

O risco nas trocas é a possibilidade de que a receita obtida na venda dos bens e serviços produzidos seja inferior ao custo incorrido na produção. Em geral o custo de produção é conhecido, ou previsível dentro de certos limites, mas a receita na venda futura dos produtos é incerta. Por isso a empresa assume o risco de perder o capital financeiro aplicado na criação de bens ou serviços.

O risco nas trocas pode ocorrer tanto na venda dos produtos como na compra dos serviços de fatores da produção. A receita de vendas depende da existência de mercado (no qual a empresa possa efetivamente vender sua produção) e do nível de preços (a que consegue vender seus produtos). E os riscos na compra dos serviços produtivos dizem respeito (a) à possibilidade de adquiri-los no mercado e (b) ao nível de preços que a empresa será obrigada a pagar nessas trocas.

Todos esses riscos da empresa - na produção e nas trocas - são assumidos pelo empresário. Os demais membros do seu grupo social (os empregados que fornecem os serviços dos recursos humanos e os terceiros que contribuem com outras modalidades de serviços produtivos) trocam os

serviços com o empresário recebendo pagamento certo, que independe do sucesso da atividade produtiva e do resultado que a empresa obtém na venda dos bens ou serviços produzidos.

101. A origem da palavra empresário traduz bem nessa característica da função empresarial, que é a assunção dos riscos da atividade produtiva.

O significado original de empresário é o do chefe de aventuras, que dirige tarefa arriscada, ou de especulação, e assume riscos. Na França, no século XVI surgiu a palavra "entrepreneur" para designar os líderes de expedição militares, depois estendida aos chefes de qualquer aventura. A mesma palavra foi aplicada posteriormente aos empreiteiros de obras públicas, que contratavam a execução de obras a preço certo e assumiam o risco dos custos de execução incertos. E quando modernamente ganhou importância a empresa, como espécie de unidade de produção, passou a designar também o líder do seu grupo social, que assume os riscos da atividade produtiva. Essa evolução da palavra na língua francesa põe em destaque os aspectos de liderança e disposição de aceitar riscos, como notas características da ideia de empresário.

#### **9.4 - Apuração do Resultado e Término dos Riscos**

102. O resultado operacional da empresa, como diferença entre a receita de venda e o custo dos bens e serviços vendidos, varia conforme a ocorrência ou não (e em que grau) dos riscos da atividade produtiva assumidos pelo empresário: dependendo da diferença entre o custo de produção e a receita de venda, esse resultado pode ser lucro ou prejuízo, maior ou menor.

Os riscos da atividade produtiva não são, todavia, genéricos, porém existem em relação a cada um dos bens ou serviços produzidos pela empresa. Por isso, esses riscos terminam - em relação a cada bem ou serviço produzido - no momento em que se tornam definitivamente conhecidos os dois elementos da equação de resultado operacional, isto é, o preço de venda de bem ou serviço e o respectivo custo de produção. Até que esses dois elementos sejam conhecidos pode haver expectativa, possibilidade e até mesmo probabilidade da realização de lucro, e estimativa de respectivo montante. Mas enquanto não forem definitivamente conhecidos não há certeza nem quantificação do lucro.

103. O momento em que são conhecidos os dois elementos da equação do lucro, de modo a permitir a apuração de resultado operacional, varia com a época e as condições da venda. E, segundo essas condições, podemos dizer que há transações em que (a) os riscos de empresário terminam com a venda e (b) outras em que somente terminam com a produção.

Em regra, no momento da venda tornam-se conhecidos ambos os elementos da equação do resultado, porque na maioria das empresas a produção procede à venda. Como já destacado, uma das características da empresa é que ela produz bens e serviços destinados à venda no mercado. Vale dizer: o plano de produção é organizado independentemente da venda, no sentido de que a empresa produz para estoques (ou cria capacidade de produzir serviços) confiante de que conseguirá vender no mercado seus produtos; mas sem saber, de antemão, a quem e em que condições de preço conseguirá vendê-los.

Nesse tipo de empresa, que é o mais comum, no momento da venda os bens já existem prontos e estocados, e seu custo de produção é conhecido. No caso da venda de serviços, o custo de produção e o preço de venda são conhecidos simultaneamente.

104. Há transações, todavia, em que a ordem de determinação dos dois elementos da equação de resultado se inverte: a empresa contrata a venda, a preço certo, de bem ou serviço a ser produzido. Neste caso, o resultado somente é determinável quando conhecido o custo de produção. Esta é a situação da empresa que, mediante o contrato de empreitada, se obriga a entregar ou fornecer, a preço prefixado, bem ou serviço a ser produzido, assumindo os riscos de que o custo de produção ou fornecimento seja maior de que o preço de venda.

Nesse tipo de transação é evidente que a empresa, embora conhecendo o preço de venda, somente pode apurar o resultado ao término da produção, pois só então conhecerá o outro elemento da equação, que é o custo de produção. E se a execução do contrato de empreitada se estende por mais de um período anual de determinação, a apuração do lucro ou prejuízo dessa transação somente pode ser incorporada às contas de resultado do empresário quando for possível - pelo término da produção - conhecer os dois elementos da equação de resultado.

## **10 - APURAÇÃO DO RESULTADO DE EMPREITADA NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA**

105. É por essa razão que a legislação do imposto de renda admite expressamente que os empreiteiros de construção apurem o resultado de sua atividade em balanço final, para cada contrato de empreitada, e não em balanços anuais. Os preceitos legais relativos a essa modalidade de apuração, transcritos no artigo 210 do RIR, são os seguintes"

"Artigo 210 - Em casos como os de empreitada da construção de estradas e semelhantes, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período da construção (D.L. nº 5.844, art. 56).

Parágrafo Único - Os empreiteiros de construção de estradas e semelhantes que apurarem lucro em balanço anual poderão, também, pagar o imposto, em cada exercício financeiro, com base nesse lucro (Lei nº 2.862, art. 24)".

Esse dispositivo surgiu na legislação de imposto de renda com o Decreto nº 21.554, de 20.06.1932, com o objetivo de eliminar modalidade de evasão do imposto resultante do sistema de base que então prevalecia. Como o imposto era pago, em cada exercício financeiro da União, com base nos lucros apurados no balanço encerrado no ano civil anterior, se a pessoa jurídica se extinguia no curso do exercício financeiro o lucro apurado a partir de balanço encerrado no ano civil anterior escapava à tributação, uma vez que deveria ser tributado apenas no exercício seguinte, quando a pessoa jurídica já não mais existia. Essa modalidade de evasão era mais importante no caso de empresa que exploravam empreitadas de obras, que em geral se prolongavam durante 3 a 5 anos. Durante o período de execução do contrato de empreitada, não havia imposto a pagar, pois não eram conhecidos os dois elementos da equação de resultado. Esse resultado somente era apurado, em balanço final, na conclusão da obra. Mas se a empreitada se extinguia no mesmo exercício desse balanço final, todo o lucro de contrato deixava de ser tributado, e não apenas o lucro correspondente à parte da empreitada realizada no próprio exercício da extinção.

O Decreto nº 21.554, de 1932, modificou o regime de tributação das pessoas jurídicas no ano da sua extinção, estabelecendo que:

a) se a firma ou empresa se extinguisse antes de 30 de junho (data limite de apresentação da declaração de rendimento), a declaração devia ser

imediatamente apresentada, não com base nos rendimentos do ano anterior, mas dos meses em que funcionara no exercício da extinção.

b) se a extinção ocorresse após o término do período de apresentação da declaração devia seguir o regime comum, de declaração com base nos rendimentos reais ou presumidos do ano anterior, sem ficar obrigada, pelo fato da extinção, a novo imposto no exercício.

O decreto acrescentou, entretanto, que "em casos como os de empreitadas de construção de estradas, cujo lucro só seja apurado ao final, o imposto terá que ser pago sobre totalidade desse lucro".

Esse último dispositivo mostra, por sua redação, que a lei não pretendia autorizar a apuração do lucro de empreitadas ao final da execução do contrato, o que sempre fora admitido. Tudo o que pretendia era obrigar a empresa que se extinguia a submeter ao imposto todo o resultado no balanço final.

Esses dispositivos do Decreto nº 21.554 foram consolidados no artigo 96 e § 4º do Regulamento de 1932, entre as normas relativas às declarações do imposto de renda.

106. O Decreto-lei nº 4.178, que em 1942 reformou a legislação do imposto de renda, modificou o regime anterior em dois sentidos:

a) antecipou para 30 de abril de cada ano a data que, no Regulamento consolidado de 1932 era 30 de julho, porém mantendo o mesmo regime: a firma ou sociedade que se extinguísse depois de 30 de abril devia apresentar declaração com base nos resultados do ano anterior, sem ficar obrigada a nova declaração de rendimentos pelo fato da sua extinção (art. 52, par. único);

b) a norma que, no caso de extinção, mandava submeter à tributação todo o resultado da empreitada, se a empresa não apurasse o lucro anualmente, passou a constituir capítulo especial do Título "Casos Especiais de Tributação" (art. 56), com a redação seguinte: "Em casos como os de empreitada de construção de estradas, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativos ao período da construção". Esse, dispositivo, com a mesma redação e classificação, foi reproduzido no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, ainda em vigor.

107. A modalidade de evasão do imposto no exercício financeiro da liquidação, proporcionada pelo sistema de base, foi eliminada pela Lei nº 154, de 25.11.47, que alterou a redação do artigo 52 do Decreto-lei nº 5.844, prescrevendo:

"Artigo 52 - No exercício em que se verificar a extinção, a firma ou sociedade, além da declaração correspondente aos resultados do ano-base, deverá apresentar a relativa aos resultados do período imediato até a data da extinção".

TITO REZENDE, no seu livro "Imposto de Renda - Anotações" (1953, pág. 390) comentando o artigo 56 do Decreto-lei nº 5.844, explica a origem desse dispositivo:

"Se a empreitada se iniciou em 1942 para afinal se liquidar, com os recebimentos, em 1944 - o que terá acontecido? Em 1943 foi feita a declaração negativa quanto aos lucros do ano de 1942,- e em 1944 idêntica quanto aos lucros do ano de 1943. Se em 1944 a firma já fez declaração regular, aliás negativa, sobre os rendimentos do ato de 1943, - é bem dever que, diante do sistema de base, estaria cumprida a sua obrigação fiscal relativamente ao exercício de 1944, pouco importando (como se deduz da decisão nº 34 do Manual Prático de Tito Rezende) que nesse ano de 1944, em que se extinguiu a firma, houvesse ela apurado lucros... E eis, como, perante o esdrúxulo "sistema de base do regulamento, - uma firma que funcionou vários anos e que apurou lucros quiçá avultadíssimos - não pagaria sequer um real de imposto..."

"Não seria, entretanto, possível admitir tamanho absurdo. Ultimados os recebimentos, - o imposto de renda tem que alcançar os lucros totais acusados no balanço final, - lucros esses correspondentes aos trabalhos feitos nos anos anteriores, em que a firma não pagou o imposto, por não ter pedido fazer a apuração exata dos lucros respectivos".

"- Esses fundamentos, expedidos às páginas 40 e 41 da 1ª Edição daquele Manual Prático, é que inspiraram o artigo 96, § 4º do Decreto nº 21.554, de 1932, cujo projeto foi redigido por Tito Rezende, então Diretor do Imposto de Renda, e o artigo 56 da Lei atual reproduz o que dispunha o referido artigo 96, § 4º.".

"Vê-se que, como o artigo 54, também esse artigo 56 foi criado pela lei de 1932 para evitar os danosos efeitos do "sistema de base".

Já agora, ante a redação que a Lei nº 154, de 25.11.47, mandou dar ao artigo 52, o artigo 56 perdeu o interesse prático: poderia desaparecer da nova regulamentação, sem nenhum inconveniente.

108. A nova redação do Decreto-lei de 1942, assim como a classificação da norma em capítulo especial, modificaram completamente sua função no sistema da legislação:

a) quando surgiu, com o Decreto nº 21.554, de 1932, não pretendia impor aos empreiteiros de construção de estradas a apuração do lucro em balanço final, ao término da execução do contrato. Regulava apenas a extinção das firmas ou sociedades empreiteiras, obrigando-as - nesse caso - a submeter ao imposto todo o lucro da empreitada, se e quando apurava o seu lucro apenas em balanço final;

b) o Decreto-lei nº 4.178, de 1942, generalizou a norma, que deixou de ser preceito para os casos de extinção da pessoa jurídica, e se tornou um "caso especial de tributação", inteiramente dissociado da liquidação, extinção em sucessão das pessoas jurídicas;

c) além disso, a apuração do lucro das empreitadas em balanço final, que no decreto de 1932 era pressuposto ("cujo lucro só seja apurado ao final"), passou a ser obrigatória: "em casos como os de empreitada de construção de estradas, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período da construção".

O Decreto-lei nº 4.178, ademais, acentuou o caráter exemplificativo da norma, ao classificá-la em capítulo intitulado "Das Empreitadas de Construção de Estradas e Semelhantes".

109. Dessa modificação resultou, por via de interpretação puramente literal, ou gramatical, o entendimento de que o preceito em questão era norma cogente e que, por conseguinte, os empreiteiros de construção de estradas não podiam reconhecer a existência de lucros antes de completada a empreitadas. E como esses contribuintes, por vezes, tinham interesse em antecipar o reconhecimento de parte do lucro das empreitadas em curso, a Lei nº 2.862, de 04.09.1956, em seu artigo 24, dispôs que:

"Os empreiteiros de construção de estradas e semelhantes, que apurarem o seu lucro em balanço anual poderão, também, pagar, em cada exercício, imposto de renda na base do lucro assim apurado".

110. A última questão da consulta versa sobre a possibilidade de empresa de prestação de serviços de engenharia, que contrata determinados serviços a preço certo, preestabelecido (por vezes reajustáveis segundo a fórmula legal aplicável aos contratos de obras públicas federais, estaduais e municipais), apurar o resultado da execução desses contratos em balanço final, no término da sua execução, com fundamento no artigo 210 do RIR.

Esse preceito legal, desde a sua origem, é exemplificativo. O Decreto de 1932 se referia aos "casos como os de empreitadas de construção de estradas". O Decreto-lei nº 4.178, além de reproduzir a norma com essa redação exemplificativa, classificou-a sob o título "Das Empreitadas de Construção de Estradas e Semelhantes". A Lei nº 2.862 refere-se aos "empreiteiros de construção de estradas e semelhantes".

Não pode haver a menor dúvida, por conseguinte, de que a lei não pretende restringir a aplicação dessa norma aos empreiteiros de construção de estradas, mas - ao contrário - estendê-la a todos os casos semelhantes. A aplicabilidade a outros casos, como os da consulente, pressupõe a interpretação da lei para saber qual o critério a ser adotado para se considerar determinado caso como semelhante ao das empreitadas de construção de estradas e, conseqüentemente, sujeito ao regime do artigo 210 do RIR.

111. A interpretação gramatical da lei admite diversas conclusões. O preceito se refere "aos casos como os de ..." "e semelhantes". Os casos referidos na lei são os de "empreitadas de construção de estradas". A semelhança pode, por conseguinte, ser procurada em relação a três conceitos diversos, a saber: (a) empreitadas de construção de estradas; (b) empreitadas de construção e (c) empreitadas.

Se adotamos a primeira solução, os "casos semelhantes" seriam as empreitadas de construção de obras semelhantes às estradas. A semelhança se basearia, então, na comparação física da obra, e talvez o preceito da lei somente se aplicasse às hipóteses de oleodutos, correias transportadoras e linhas de transmissão de energia elétrica.

Se adotarmos a segunda solução, a semelhança deve ser procurada no gênero "empreitada de construção". Construção significa o ato, efeito, modo ou arte de construir, edificação, organismo, ou, em sentido gramatical, a colocação das palavras nas frases e destas nos períodos. Não obstante os diversos sentidos em que podemos empregar a palavra construção, em geral quando falamos em empreitadas de construção referimo-nos às obras de construção civil.

Se adotarmos a terceira solução, os casos semelhantes a que a lei se refere são os de "empreitadas", ou seja, do tipo de contrato pelo qual o empreiteiro se obriga a executar uma obra, a preço predeterminado, contribuindo com os serviços e materiais necessários, ou somente com trabalho.

112. A interpretação gramatical do texto legal autoriza qualquer dessas conclusões, e a ela nos referimos porque a Coordenação do Sistema de Tributação, em resposta a consulta, afirmou que "fabricação, venda e instalação de equipamentos industriais de grande porte, ainda que contratados englobadamente, não representam operação à empreitada de construção de estradas". E justifica essa conclusão com os seguintes argumentos:

"Em casos como o focalizado, de compra e venda de bem a ser fabricado e instalado em obra e que com esta se integra para formar unidade de construção, deixa de haver a caracterização do tipo previsto no artigo 210 do RIR".

"De fato, o significado do vocábulo "construção" pesquisado no direito privado (Código Civil, art. 38, II) e também na legislação do imposto de renda... mostra o emprego do termo adstrito a "edificação", "construção de obra de arte", "viaduto", "ponto", "túnel", "construção de estradas", não cabendo ampliação desse entendimento uma vez que a própria lei o restringiu" (Parecer Normativo nº 75/72, de 11.02.1972).

Para aplicar a lei, por conseguinte, a C.S.T. recorreu exclusivamente à interpretação gramatical do texto, escolhendo, dentre as três hipóteses possíveis, a semelhança com as "empreitadas de construção", e atribuindo à expressão "construção" o sentido de edificação, ou construção de obras civis, ou de engenharia.

113. Os serviços produzidos pela consulente, por sua natureza, parecem incluídos entre aqueles que, de acordo com o parecer da C.S.T., podem ser classificados como "empreitadas de construção". A nosso ver, entretanto, ainda que não se enquadrassem, a consulente poderia apurar o lucro de empreitadas somente ao término da execução de contrato.

A insuficiência da análise gramatical de textos legais, como método de interpretação, é de tal modo conhecida e enfatizada pela doutrina e pela jurisprudência que nos dispensamos de alinhar citações para documentá-la.

Essa insuficiência resulta, essencialmente, da natureza do ordenamento jurídico, que é um sistema, e não um agregado de normas. Por isso a legislação não pode ser conhecida pelo atomismo jurídico, que se propõe a analisar gramaticalmente cada preceito legal, abstraído do sistema de que é elemento, como se fora parte isolada, com abstração das relações com as demais normas do sistema, e no desconhecimento da função da norma no conjunto. É por essa razão que a verdadeira interpretação da lei requer os métodos de interpretação (a) sistemática, que procura o significado de cada norma como elemento do sistema de que é parte, e (b) funcional, que identifica, dentro desse sistema, a função de cada norma, ou a sua razão de ser.

114. A origem histórica de atual artigo 210 do RIR mostra que sua transformação em preceito geral e obrigatório, pelo Decreto-lei nº 4.178, resultou apenas de erro de conceituação do legislador que elaborou o projeto do Decreto-lei, pois o preceito que tinha, até então, a função de evitar a evasão do tributo através da extinção da pessoa jurídica empreiteira de obras, no ano do balanço final desta, deixou de exercer essa função, sem nada adicionar à legislação, como preceito geral.

A interpretação sistemática da legislação mostra que, ainda que não existisse a norma do artigo 210 do RIR, a pessoa jurídica que contrata empreitada de produção, construção ou fornecimento de qualquer bem ou serviço, somente está obrigada a apurar o respectivo resultado ao término de sua execução:

a) o princípio geral da legislação é que o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do rendimento;

b) o lucro operacional, por definição, é a diferença entre o (i) preço de venda de bem ou serviço, e (ii) o respectivo custo de produção; por conseguinte, somente pode haver lucro operacional e, portanto, disponibilidade econômica ou jurídica desse lucro, no momento em que são conhecidos os dois elementos da equação do resultado - o preço de venda e o custo de produção;

c) o empreiteiro, ou seja, aquele que se obrigou contratualmente, por preço fixado, a construir, produzir ou fornecer qualquer obra, equipamento, ou serviço predeterminado, somente conhece os dois elementos da equação do resultado desse contrato quando completada a construção, a produção ou o fornecimento da obra ou do serviço;

d) nos casos em que o bem ou serviço produzido é vendido após a produção, ou ao mesmo tempo desta, o momento do reconhecimento contábil do lucro operacional coincide com a disponibilidade econômica ou jurídica da receita, ou de produto da venda, posto que nesse momento se tornam conhecidos os dois elementos indispensáveis para a determinação do resultado da transação; mas nas empreitadas o empreiteiro somente adquire a disponibilidade econômica ou jurídica do respectivo resultado e o fim do prazo da execução do contrato, quando conhece o preço o custo do serviço.

115. À última questão da consulta, sobre se:

"A faculdade estabelecida no artigo 210 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 58.400/66) é aplicável a empresas de prestação de serviços como a consulente, mesmo que essa adote o regime de caixa",

Pelas razões acima respondemos afirmativamente.

É o meu parecer.

Rio de janeiro, 2 de maio de 1974

- (1) DIR, proc. 6.013-43, DO de 18.10.47, RFLF, 1947/2329
- (2) DIR, proc. 110.259-51, DO de 21.06.52, RFLF, 1952/416
- (3) DIR, proc. 168.452-59, DO de 10.07.63, RFLF, 1963/451
- (4) DIR, proc. 30.094-64, Bol. DIR nº 4, pg. 50
- (5) CC, Ac. 31.864, 31.865 e 31.866, de 10.04.51, RFLF, 51/932  
DIR, proc. 143.783-57, DO de 08.11.57, RFLF, 57/769  
DIR, proc. 198.659-57, DO de 11 e 14.11.57, RFLF, 57/794  
DIR, proc. 162.786-58, DO de 26.01.59, RFLF, 59/83  
DIR, proc. 66.612-59, DO de 29.12.59, RFLF, 59/880  
DIR, proc. 168.452-59, DO de 10.07.63, RFLF, 63/451  
DIR, proc. 30.094-64, Bol. DIR nº 4, pg. 50
- (6) CC, Ac. 37.624, de 17.12.52, DO de 20.06.53, RFLF, 83/302  
CC, Ac. 41.529, de 14.04.54, DO de 04.03.55, RFLF, 55/201  
DIR, proc. 42.865-57, DO de 18.07.57, RFLF, 57/465  
Contra: DIR, proc. 243.360-55, DO de 12.01.56, RFLF, 56/46
- (7) CC, Ac. 56.510, 18.11.63, DO de 24.08.64, RFLF, 64/348
- (8) DIR, proc. 165.980-66, Bol. DIR nº 5, pg. 70
- (9) CC, Ac. 57.932, de 03.03.65, DO de 04.07.66, RFLF, 66/153  
CC, Ac. 60.588, de 23.10.67, DO de 17.04.69
- (10) Proc. 14.402-71, Decisão 275-71, Res.Tributária, Legislação nº 285, out-1971
- (11) CC, Ac. 29.714, de 14.04.50, RFLF, 51/144  
DIR, proc. 133.794-64, RFLF, 69/157
- (12) DIR, proc. 162.791-55, DO de 22.10.55, RFLF, 55/754  
DIR, proc. 51.571-56, DO de 11 e 14.11.57, RFLF, 57/778
- (13) DIR, proc. 252.238-57, DO de 28.02.58 e 10.03.58, RFLF, 58/54  
DIR, proc. 74.149-59, DO de 06.10.59, RFLF, 59/704  
DIR, proc. 267.985-58, RFLF, 62/72
- (14) CC, Ac. 33.709, de 09.11.51, DO de 06.02.52
- (15) TFR, Ac. Agv.Petição 3.964, DJ de 07.04.59
- (16) CC, Ac. 34.093, de 04.12.51, DO de 20.02.52, RFLF, 52/243  
CC, Ac. 2.900, de 09.11.61, DO de 03.06.63, RFLF, 63/366
- (17) CC, Ac. 50.153, de 11.09.57, DO de 09.06.60, RFLF, 60/202

- (18) DIR, proc. 243.360-55, DO de 12.01.56, RFLF, 56/46  
DIR, proc. 42.865-57, DO de 18.07.57, RFLF, 57/465  
CC, Acórdão nº 64.217, 23.09.70, DO de 10.04.72  
SRF, 7ª Região, proc. 14.402-71, Decisão nº 235/71, Res. Tribu-  
tária Legislação nº 285, out-71
- (19) CC, Ac. 4.008, 19.02.37, no rec.4.115, DO de 10.09.37, RFLF,  
37/285  
CC, Ac. 9.367, 9.368 e 9.369, 29.12.39, RF, 1940/331,332,333
- (20) CC, Ac. 6.243, 22.02.38, no rec.6.104, DO de 02.03.38, RFLF,  
38/439  
CC, Ac. 13.550, 29.05.42, DO de 08.10.42, RFLF, 42/374
- (21) CC, Ac. 10.662, 04.10.40, DO de 04.02.41, RFLF, 41/34
- (22) CC, Ac. 1.641, 22.08.35, no rec.1.764, DO de 18.01.36, RFLF,  
36/95  
CC, Ac. 4.019 e 4.088, de 24.02.37 e 02.04.37, DO de 10.09.37,  
RFLF, 37/289  
DN do IR, Dec. nº 38.203-49, DO de 11.03.49, RFLF, 49/424
- (23) CC, Ac. 1.079, 05.06.35, no rec.1.186, DO de 06.11.35, RFLF,  
35/363  
CC, Ac. 1.615, 17.08.35, no rec.1.761, DO de 18.01.36, RFLF,  
36/89
- (24) CC, Ac. 2.192, 22.11.35, no rec.2.125, DO de 18.04.36, RFLF,  
36/312
- (25) CC, Ac. 893, 20.04.35, no rec.999, DO de 14.08.35, RFLF, 35/234  
CC, Ac. 9.368, 29.12.39, no rec.7.943, RFLF, 40/332  
CC, Ac. 12.770, 12.12.41, DO de 31.03.42, RFLF, 42/97  
CC, Ac. 13.733, 19.06.42, DO de 05.11.42, RFLF, 42/452  
CC, Ac. 19.933, 08.02.46, DO de 28.05.46, RFLF, 46/214  
CC, Ac. 20.977, 27.09.46, DO de 06.02.47, RFLF, 47/98
- (26) CC, Ac. 1.079, 05.06.35, no rec.1.186, DO de 06.11.35, RFLF,  
33/363
- (27) CC, Ac. 1.079, no rec.1.136, 05.06.35, DO de 06.11.35, RFLF,  
35/363  
CC, Ac. 6.524, 20.05.38, DO de 04.08.38, RFLF, 38/503  
CC, Ac. 6.692, no rec.6.356, 07.06.38, DO de 24.08.38, RFLF,  
38/559  
CC, Ac. 9.241, no rec.8.796, 01.12.39, RFLF, 40/305  
CC, Ac. 9.246, no rec.9.011, 01.12.39, RFLF, 40/303  
CC, Ac. 12.455, 24.10.41, DO de 05.01.42, RFLF, 42/4

CC, Ac. 12.431, 23.12.41, DO de 06.04.42, RFLF, 42/122  
CC, Ac. 14.548, 29.10.42, DO de 30.03.43, RFLF, 43/253  
CC, Ac. 17.196, 04.01.44, DO de 09.02.44, RFLF, 44/79  
CC, Ac. 17.571, 14.04.44, DO de 31.05.44, RFLF, 44/216  
CC, Ac. 18.360, 04.08.44, DO de 30.03.44, RFLF, 44/439  
CC, Ac. 18.644, 02.01.45, DO de 02.05.45, RFLF, 45/152  
CC, Ac. 23.719, 04.06.48, DO de 17.08.49, RFLF, 49/477

(28) Despacho da Dir.do Imp.de Renda nº1.848-35, DO 18.3.35, RFLF, 35/3

CC, Ac. 5.511, no rec. 5.483, 22.10.37, DO de 27.04.38, RFLF, 38/150

— CC, Ac. 12.455, 24.10.41, DO de 05.01.42, RFLF, 42/4

Dec. 1.647-43, Deleg.Regional do D.Federal, DO de 25.05.43, RFLF, 43/388

CC, Ac. 27.381, 27.09.49, DO de 08.02.50, RFLF, 50/272

(29) CC, Ac. 9.241, no rec.8.796, 01.12.39, RFLF, 40/305

CC, Ac. 9.646, no rec.8.631, 23.02.40, DO de 10.07.40, RFLF, 40/508

CC, Ac. 23.170, de 17.02.48, DO de 27.01.49, RFLF, 49/67

CC, Ac. 35.551, 16.05.52, DO de 03.07.52, RFLF, 52/610

(30) CC, Ac. 1.846, no rec.1.900, 20.09.35, DO de 13.03.36, RFLF, 36/213

(31) CC, Ac. 1.600, no rec.1.704, 17.08.35, DO de 13.01.36, RFLF, 36/82

CC, Ac. 2.765, no rec.2.854, 13.03.36, DO de 17.03.36, RFLF, 36/497

CC, Ac. 4.283, 28.05.37, no rec.4.075, DO de 25.09.37, RFLF, 37/414

CC, Ac. 4.577, 29.06.37, no rec.4.267, DO de 03.10.37, RFLF, 37/479

CC, Ac. 4.999, 17.08.37, no rec.5.089, DO de 01.12.37, RFLF, 37/655

CC, Ac. 5.315, 28.09.37, no rec.5.257, DO de 27.04.38, RFLF, 38/71

CC, Ac. 5.695, 26.11.37, no rec.242-R, DO de 28.04.38, RFLF, 38/228

CC, Ac. 6.101, 01.02.38, no rec.299-R, DO de 04.07.38, RFLF, 38/374

CC, Ac. 6.104, 01.02.38, no rec.5.158, DO de 04.07.38, RFLF, 38/377

CC, Ac. 6.244, 22.02.38, no rec.4.582, DO de 02.08.38, RFLF, 38/437

CC, Ac. 6.868, 28.06.38, no rec.6.672, DO de 24.08.38, RFLF, 38/604

- CC, Ac. 9.652, 23.02.40, no rec.9.273, DO de 10.07.40, RFLF, 40/512
- CC, Ac. 14.126, 15.09.42, DO de 02.02.43, RFLF, 43/96
- CC, Ac. 16.367, 03.08.43, DO de 11.10.43, RFLF, 43/660
- CC, Ac. 21.465, 11.02.47, DO de 03.07.47, RFLF, 47/375
- (32) CC, Ac. 17.683, 02.05.44, DO de 04.07.44, RFLF, 44/263
- (33) CC, Ac. 14.126, 15.09.42, DO de 02.02.43, RFLF, 43/96
- (34) CC, Ac. 14.126, 15.09.42, DO de 02.02.43, RFLF, 43/69  
CC, Ac. 17.683, 02.05.44, DO de 04.07.44, RFLF, 44/263  
Dec. da Div. do IR, proc. 181.424, DO de 01.08.53, RFLF, 53/247  
TFR, Ag. de pet.5.476, Ac. de 20.09.55, DJ de 2.06.59, RFLF, 59/730
- (35) CC, Ac. 18.783, 06.02.45, DO de 11.06.45, RFLF, 45/213
- (36) CC, Ac. 893, 20.04.35, no rec.999, DO de 14.08.35, RFLF, 35/234  
CC, Ac. 1.445, 19.07.35, no rec. 1.448, DO de 15.01.36, RFLF, 36/15  
Dec. do DIR nº8.486-39, DO de 23.06.39, RFLF, 39/425
- (37) CC, Ac. 1.846, 20.09.35, DO de 18.03.36, RFLF, 36/213  
(Ofício da Dir.do Expediente do Tesouro nº163, DO 02.07.36)  
CC, Ac. 19.993, 03.02.46, DO de 28.05.46, RFLF, 46/214
- (38) CC, Ac. 52.498, 13.10.58, DO de 05.04.62, RFLF, 62/356