José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

Carta-Parecer não atualizada

Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1979

Ilmo. Sr.
Dr. José Augusto Assumpção Brito
Diretor-Presidente da
CODIN - Companhia de Distritos Industriais do Estado do Rio de Janeiro
Rua da Quitanda, 30 - 11º
Nesta

Prezado Senhor,

Respondemos pela presente à consulta que nos formulou pelo Ofício PR nº 222/69, de 31 de outubro p. passado, sobre aplicação de dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77 e da legislação relativa ao PASEP.

2. As primeiras questões dizem respeito ao reconhecimento de lucro na realização de direitos de crédito contra compradores de terrenos (prestações a vencer) que a CODIN adquiriu do BANRIO, pagando preço inferior ao valor nominal desses créditos.

A lei de sociedades por ações dispõe que a escrituração da companhia devo observar o regime de competência (art. 177), e que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda (art. 187, § 1º, a).

No regime de competência, o lucro é reconhecido nas contas de resultado no momento em que é ganho.

O conceito fundamental do regime de competência é, portanto, o de "ganho da receita ou do rendimento", que pode ser assim enunciado: a receita ou o rendimento considera-se ganho no momento em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa adquira virtualmente (a) o direito de receber a receita ou rendimento e (b) o poder de dispor do seu valor em moeda.

Para que o rendimento ou receita seja considerado como ganho é indispensável, portanto, além do fato jurídico da aquisição do direito ao recebimento, o fato econômico da aquisição do poder de dispor do objeto desse direito. As circunstâncias que caracterizam o ganho variam com o tipo de operação de que decorre a receita ou o rendimento.

3. O direito ao recebimento do valor da prestação de venda a prazo de imóveis é adquirido no momento em que a venda se completa, mas a aquisição virtual do poder de dispor do seu valor em moeda somente ocorre quando ele se torna exigível, no vencimento, se as circunstâncias de fato autorizam o juízo de que o credor obterá, em futuro próximo, a efetiva disponibilidade da moeda.

Os créditos adquiridos pela CODIN são dessa natureza, e o ganho do lucro correspondente à diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal somente ocorre (a) no vencimento (se nesse momento configura-se disponibilidade virtual), ou (b) quando do efetivo recebimento em dinheiro.

Esse entendimento é confirmado pela norma do item I do artigo 183 da lei de sociedades por ações, que prescreve a avaliação (no balanço) dos direitos e títulos de crédito pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor.

O mesmo dispositivo legal admite, entretanto, que o custo de aquisição desses direitos seja aumentado (no balanço) até o limite do valor de mercado, "para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos". A CODIN poderá, com fundamento nesse dispositivo, optar por considerar a diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal dos créditos como juro do capital por ela aplicado na aquisição dos direitos, e apropriar o lucro proporcionalmente ao tempo decorrido desde a época da aquisição até o vencimento do crédito. Essa solução não é prescrita -- mas apenas admitida -- pela lei, uma vez que esta adota, como norma básica, o princípio tradicional da técnica contábil de avaliar os elementos do ativo realizável pelo menor dentre os dois valores -- custo de aquisição e valor de mercado.

Se a CODIN optar por essa segunda alternativa, poderá registrar os créditos no seu ativo pelo valor no vencimento e a diferença entre esse valor

e o custo de aquisição mediante crédito à conta retificadora do ativo intitulada "Juros a Decorrer", que será transferida para as contas de resultado à proporção que decorrer o prazo entre a aquisição do direito e o vencimento do crédito.

4. O Decreto-lei nº 1.598/77 contém o seguinte preceito especial sobre receitas financeiras:

> "Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivado de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem".

A lei fiscal adota, portanto, os mesmos princípios da lei comercial: as receitas financeiras devem ser computadas nas contas de resultado quando ganhas; e mesmo depois de ganhas, se corresponderem à período de tempo após o exercício em curso, podem ser rateadas pelos períodos a que competirem.

Cabe destacar que na aplicação da legislação anterior, a Coordenação do Sistema de Tributação havia afirmado, contra a letra da lei e os princípios geralmente aceitos de contabilidade, que ao adquirir (por valor inferior ao nominal) título a se vencer, a pessoa jurídica devia desde logo reconhecer o deságio como lucro (PN-CST nº 47/62). A nosso ver essa interpretação, que já conflitava com a legislação anterior, é insustentável à vista dos dispositivos, anteriormente citados, da lei de sociedades por ações e do Decreto-lei nº 1.598/77.

Seja qual for (dentre as duas anteriormente referidas) a alternativa escolhida pela CODIN, o lucro na realização do crédito ou os juros a decorrer não são classificáveis como resultado de exercícios futuros e fazem parte do lucro operacional.

5. Outra questão diz respeito à escrituração dos juros cobrados nas vendas de imóveis a prazo ou em prestações.

O reconhecimento do lucro nas operações de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis está regulado nos artigos

27 a 29 do Decreto-lei nº 1.598/77, que contém disposição especial sobre a venda contratada com juros (art. 29, § 1º), prescrevendo a apropriação desses juros nos resultados dos exercícios sociais a que competirem.

No sistema da lei de sociedades por ações e do Decreto-lei nº 1.598/77, as receitas financeiras são parte do lucro operacional, mas os juros explicitados no contrato de venda a prazo ou em prestações não se confundem com o lucro bruto na venda de bens e serviços: a receita bruta de venda é apenas o preço de venda declarado no contrato, e os juros contratados no mesmo instrumento são apropriados em separado, como receitas financeiras.

A afirmação do Parecer Normativo CST nº 21/70, de que os juros cobrados na venda a prazo (ou em prestações) são parte integrante do preço de venda, não tem fundamento legal. De qualquer modo, o Parecer em questão refere-se apenas a vendas a prestações de bens móveis, e a possibilidade de sua aplicação à venda de imóveis está excluída pela norma do § 1º do artigo 29 do Decreto-lei nº 1.598/77, segundo a qual os juros não são reconhecidos como resultado do exercício da venda, mas devem ser apropriados nos resultados dos exercícios sociais durante o qual ocorrer o financiamento do preço de venda.

6. Outras questões formuladas dizem respeito a contratos de promessa de compra e venda rescindidos antes da quitação do preço de venda.

A consulta formula hipótese de que nessas operações de venda a prazo todo o lucro bruto da operação tenha sido reconhecido (na escrituração comercial) no exercício em que se completou a venda, mas que a tributação da parte não realizada tenha sido diferida para efeitos fiscais.

Parece-nos que esse tratamento conflita com o Decreto-lei nº 1.598/77. A lei tributária admite que o lucro nas vendas de imóveis a prazo (ou em prestações) seja reconhecido nas contas de resultado dos exercícios em que a receita de venda é recebida, mas o artigo 29 do Decreto-lei nº 1.598/77 não regula hipótese de diferimento de tributação e sim critério de apuração de lucro que, quando adotado na escrituração comercial, a lei tributária aceita para efeito de determinar o lucro real. Se o contribuinte não

adota esse critério na escrituração comercial, mas reconhece todo o lucro no exercício da venda, não pode diferir o lucro somente para efeitos fiscais.

O "diferimento da tributação" de determinada parcela do lucro líquido do exercício é autorização da lei tributária para que essa parcela de lucro seja reconhecida, para efeitos fiscais, em período-base diferente daquele em que foi reconhecida na escrituração comercial. Essa hipótese é prevista no Decreto-lei nº 1.598/77 nos casos (a) lucros de empreitadas para o setor público correspondentes a receitas ainda não recebidas (art. 10, § 3º), (b) ganho de capital na desapropriação de bens (art. 31, § 4º), (c) ganho de capital na extinção de participação societária (art. 34, § 1º) e (d) lucro inflacionário (art. 51).

No artigo 29, o Decreto-lei nº 1.598/77 não dispõe sobre diferimento de tributação de lucro já reconhecido na escrituração comercial, mas sobre método de reconhecimento de lucro nessa escrituração que a lei tributária aceita para efeito de determinar o lucro real.

7. A rescisão do contrato de venda de imóveis a prestações, com retorno do imóvel vendido ao estoque da vendedora, constitui cancelamento ou anulação de venda de bem já registrada na contabilidade. Esse cancelamento importa mutações patrimoniais que podem variar segundo as circunstâncias, mas que -- parece-nos -- devem ser registradas de acordo com os seguintes princípios:

a) tratando-se de cancelamento de venda, o imóvel deve retornar ao estoque pelo valor pelo qual foi baixado no momento do registro da venda, a fim de que seja observado o princípio de avaliação dos estoques constante do item II do artigo 183 da lei de sociedades por ações; se a CODIN optou pela correção monetária dos estoques de imóveis, o imóvel deve ser registrado pelo valor corrigido que teria caso não tivesse sido baixado por ocasião da venda;

b) esse custo não deve ser modificado pelo acréscimo de despesas ou perdas decorrentes do cancelamento, nem ser reduzido por eventuais ganhos nesse cancelamento;

c) se todo o lucro da venda já tiver sido reconhecido por ocasião da contratação, as perdas decorrentes do cancelamento devem ser registradas nas contas de resultado do exercício em que este ocorrer, e não como ajuste de exercícios anteriores;

d) se parte do lucro da operação estiver registrada como resultado de exercícios futuros (porque adotado o método de reconhecer o lucro na proporção do recebimento da receita), o lucro perdido em decorrência do cancelamento diminuirá os resultados de exercícios futuros, e qualquer perda ou lucro decorrente do cancelamento será registrado na conta de resultados do exercício em que este ocorrer;

e) o lucro ou prejuízo decorrente da rescisão será computado na determinação do resultado do período em que esta ocorrer.

8. Quanto aos possíveis efeitos das vendas canceladas sobre a base de cálculo do PASEP, parece-nos que os atos regulamentares em vigor não autorizam a CODIN a compensar-se do valor da contribuição, já creditada ou recolhida, calculada sobre as vendas canceladas.

A Lei Complementar nº 8, de 03.12.70, que instituiu o PASEP, fixou como base de cálculo da contribuição das empresas públicas e sociedades de economia mista "a receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional" (art. 3º). O Decreto nº 71.618, de 26.12.72, que regulamentou a Lei Complementar nº 8, dispõe que "a contribuição das empresas públicas e sociedades de economia mista ... corresponderá à aplicação, sobre suas receitas operacionais e transferências recebidas através dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, dos seguintes percentuais: ...” (art. 8º).

As Instruções expedidas pelo Banco do Brasil, como administrador do PASEP, adotam a mesma orientação dos atos regulamentares aplicáveis ao PIS, de considerar como "receita operacional" a "receita bruta operacional", tal como prevista na legislação do imposto de renda.

Os atos regulamentares do PASEP foram expedidos antes da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, quando a legislação do imposto de renda definia "receita bruta operacional", incluindo nesse conceito (a) o produto da venda

dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria, (b) o resultado auferido nas operações de conta alheia, (c) as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, e (d) as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoa jurídica de direito público ou privado, ou de pessoas físicas (Lei nº 4.506/64, art. 44; RIR/75, art. 155).

O DL nº 1.598/77 substituiu as definições da Lei nº 4.506/64 sobre lucro operacional, adotando os conceitos de "receita bruta de vendas e serviços" e de "receita líquida de vendas e serviços". A diferença entre receita bruta e líquida é formada pelas vendas canceladas, os abatimentos e os impostos sobre vendas.

A regulamentação relativa ao PIS já substituiu o conceito de "receita bruta operacional" pelo de "receita bruta de vendas e serviços", declarando expressamente que a base da contribuição para o PIS é essa receita bruta, sem quaisquer deduções ou abatimentos. Não conhecemos ato regulamentar da legislação do PASEP que tenha adotado a mesma orientação, e o Banco do Brasil, como administrador do PASEP, informa aos contribuintes que a base de cálculo da contribuição é a receita bruta, sem quaisquer deduções. De acordo com esse entendimento, a CODIN não tem o direito de diminuir as vendas canceladas da base de cálculo da contribuição para o PASEP nem compensar-se de contribuições já creditadas ou recolhidas, calculadas sobre receitas canceladas ou devolvidas.

Cabe destacar, todavia, que se a CODIN adotar a orientação de reconhecer somente no recebimento o lucro nas vendas de imóveis, sua receita bruta de vendas não incluirá valores ainda por receber.

9. A última questão formulada diz respeito à inclusão ou não -- na base de cálculo da contribuição do PASEP -- das transferências de capital, ou apenas das transferências correntes.

A Lei Complementar nº 8/70, ao estabelecer, no artigo 2º, a contribuição da União, dos Estados, Municípios, Distrito Federal e dos Territórios, dispõe que a alíquota da contribuição incide sobre as "receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da administração pública", acrescentando, no parágrafo

único, que "não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição".

O artigo 3º da mesma lei, que fixa a contribuição das empresas públicas e sociedades de economia mista, também se refere a transferências, sem distinguir entre transferências correntes e de capital, e o artigo 12 do Decreto nº 71.618/72 dispõe que as transferências devem ser registradas como despesa, no orçamento da entidade transferidora, e como receita, no orçamento da entidade beneficiária da transferência.

De acordo com esses textos legais, parece-nos que a base de cálculo da contribuição para o PASEP inclui todas as modalidades de transferência, ressalvada a norma do artigo 2º da Lei Complementar nº 8/70, que somente admite uma única incidência da contribuição sobre as transferências referidas no artigo 2º da mesma lei.

Colocando-nos à sua disposição para qualquer esclarecimento adicional que julgue necessário, subscrevemo-nos

Atenciosamente,