# JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

## *IMPOSTO DE RENDA — DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS — REGIME DE COMPETÊNCIA*

*— Após a vigência do Decreto-lei n.º 1 598/77 a inobservância do regime de competência na escrituração das empresas somente tem relevância, no tocante ao imposto de renda, quando resulta prejuízo para o Fisco.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Secretaria da Receita Federal
Parecer Normativo n.º CST-57/79

IMPOSTO SOBRE A RENDA
E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA

M.N.T.P.J. — 2 12 00 00 — Escrituração

Após a vigência do Decreto-lei nº 1 598, de 26.12.77, a inobservância do regime de competência na escrituração da receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro, só tem relevância, para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto.

Dúvidas têm sido suscitadas, após a promulgação do Decreto-lei nº 1 598, de 26 de dezembro de 1977, relativamente à existência de efeitos fiscais em face de lançamentos contábeis efetivados em período-base diverso daquele a que competem os respectivos fatos.

2. A questão se prende, fundamentalmente, na interpretação do art. 6º daquele diploma legal e, especialmente, dos parágrafos finais.

3. O referido art. 6º, além de conceituar a base de cálculo do imposto, prescreve os procedimentos legais que conduzem à correta obtenção do lucro real, a partir do lucro líquido do exercício, contabilmente determinado.

4. A leitura dos parágrafos em que ele se estende revela que o legislador se postou em duas perspectivas.

4.1 Através da primeira, que vai do § 1º ao 3º, a determinação da base de cálculo do imposto se faz a partir de um lucro líquido do exercício apurado com estrita observância da lei comercial. Essa perspectiva tem por premissa a correção do lucro expresso pela contabilidade. Vale dizer, uma vez determinado o lucro líquido do exercício com integral observância da lei comercial e sobre ele procedidos os ajustes a que se referem os §§ 2º (adições) e 3º (exclusões e compensação), resulta, do

modo certo e definitivo, o verdadeiro lucro real. Os §§ 4º e 7º não terão, então, aplicação alguma.

4.2 Pela segunda perspectiva, revelada a partir do § 4º, o legislador pressupõe um lucro líquido apurado através de escrituração que não tenha observado devidamente o regime de competência e, face aos erros daí decorrentes, estabelece os procedimentos relativos à constituição do crédito tributário, partindo de ajustes tendentes à correção das bases de cálculo dos impostos nos dois exercícios afetados, o competente e o em que se efetivou o registro.

5. Interessa-nos aqui, para a solução das dúvidas, essa segunda perspectiva, que tem por fulcro o § 4º, *in verbis:*

"§4º — Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido, ou a ele adicionados, respectivamente."

5.1 A análise de seus termos revela a existência de:

a) um pré-requisito: a inexatidão contábil, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;

b) uma finalidade: observância do regime de competência nos dois exercícios envolvidos;

c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no lucro real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do lucro real do exercício competente;

d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos, a Administração do Tributo.

5.2 Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do regime de competência (pré-requisito), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo visa, em última análise, impedir que o regime de competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 5º) ou para o contribuinte (§ 6º). Operada a retificação do lucro real (e, depois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base, quanto do imposto.

5.3 O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária. Com efeito, a correção do lucro real, objeto do parágrafo, não constitui um fim em si. Ela se impõe por seus efeitos tributários, o imposto e acréscimos, de que se ocupam os parágrafos subseqüentes. Ora a retificação de bases de cálculo e as conseqüentes correções de créditos tributários são atos que, integrados, configuram lançamento, atividade privativa da Administração Tributária (art. 142 da Lei nº 5 172, de 25.10.66 — CNT). Em suma, o § 4º está a dizer que se a Administração mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexatidão, quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.

6. Nem toda inexatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o § 5º. O lançameto só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que

a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1 Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

6.2 Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles, criar lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo, cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o regime de competência. Nesta hipótese, o registro inexato demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o regime de competência, mas que, com vistas a obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do regime de competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

6.3 Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a Administração, procedendo na forma do § 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo § 6º.

O § 7º prescreve os acréscimos devidos na hipótese de postergação. O imposto postergado, indevidamente lançado em exercício posterior em virtude de inexatidão quanto ao período-base de competência, enseja, ainda que já recolhido, a cobrança de juros de mora e correção monetária, calculados sobre seu montante e cobrados, se não espontaneamente pagos, mediante auto de infração ou notificação de lançamento.

7.1 Há fluência dos juros de mora durante todo o período de postergação do tributo, isto é, desde a data de vencimento da primeira, ou única, cota de imposto relativa ao exercício a que ele corresponde até o dia de seu efetivo pagamento (§ 7º).

7.2 É facultado ao contribuinte denunciar-se, espontaneamente, da inexatidão por dois modos:

a) através de requerimento, devidamente instruído com a comprovação do prévio recolhimento do imposto, se houver, e dos acréscimos devidos, dirigido ao Delegado da Receita Federal que o jurisdiciona; ou

b) por meio da declaração de rendimentos, hipótese em que o imposto postergado, se ainda não pago, e os acréscimos correspondentes deverão ser recolhidos, em DARF distinto, por ocasião do vencimento da 1.ª, ou única, cota do imposto relativo ao exercício da declaração.

8. Em suma, interessa salientar que a inexatidão na contabilidade, em decorrência da inobservância do regime de competência, só tem relevância para fins de imposto de renda, quando dela resulte redução de imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido.

À consideração superior.

*Cristóvão Anchieta de Paiva,* F.T.F.

De Acordo,

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

*Jimir S. Doniak,* Coordenador do Sistema de Tributação.